

---

**Revisornævnets  
Årsberetning  
2023**

---

---

**Revisornævnets  
Årsberetning 2023**

**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 2023 .....	5
2. Nævnets kontaktoplysninger .....	6
3. Nævnets sammensætning i 2023 .....	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 .....	13
6.2. Disciplinæransvaret.....	16
6.3. Påtaleret.....	16
6.3.1. Retlig interesse .....	16
6.3.2. Udøvelse af klagebeføjelse - repræsentation og succession .....	19
6.3.3. Forældelse .....	19
6.3.4. Klagens indhold og form.....	20
6.4. Erklæringsarbejde .....	22
6.4.1. Erklæringsafgivelse.....	22
6.4.2. Ikke udelukkende til hvergivers brug.....	23
6.4.3. Væsentlige mangler.....	23
6.4.3.1. Mangler ved registreringen .....	23
6.4.3.2. Inhabilitet .....	23
6.4.3.2.1. Inhabilitet – forretningsmæssige forbindelser .....	24
6.4.3.2.2. Inhabilitet – øvrige sager om inhabilitet.....	33

6.4.4. Kvalitetsmangler ved selve erklæringen .....	35
6.4.4.1. Hvor meget kan der kræves af revisors revision.....	35
6.4.4.2. Helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen.....	35
6.4.4.3. Manglende forbehold og manglende modificeret konklusion .....	77
6.4.4.4. Andelsboligforeninger .....	97
6.4.4.5. Forvaltningsrevision.....	97
6.4.4.6. Frifindelse eventuelt kombineret med afvisning.....	97
6.4.4.7. Udvidet gennemgang .....	99
6.4.5. Adfærdsmangler.....	101
6.5. Tilsynsmyndigheden .....	102
6.5.1. Mangler ved kvalitetsstyringssystem .....	102
6.5.1.1. Når et kvalitetsstyringssystem slet ikke er anskaffet .....	102
6.5.1.2. Når et kvalitetsstyringssystem er anskaffet (og evt. installeret), men ikke taget i brug .....	102
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.....	102
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. ....	103
6.6.2. Gentagelsesvirkning.....	103
6.6.2.1. Princippet i straffelovens § 81 .....	103
6.6.2.2. Princippet i straffelovens § 89 .....	105
6.6.2.3. Princippet i straffelovens § 81 og 89 i kombination .....	107
6.6.3. Frakendelse .....	108
6.6.3.1. Ubetinget frakendelse .....	108
6.6.3.2. Betinget frakendelse.....	108
6.6.3.3. Midlertidig frakendelse under sagens behandling .....	109
6.6.3.4. Forbud mod at udføre revision.....	110
6.6.4. Andre forhold af betydning for strafudmålingen .....	110
6.7. Visse sagsbehandlingsspørgsmål .....	111
6.7.1. Visse sagsbehandlingsspørgsmål - Genoptagelse af afgjort sag .....	111
6.7.4. Aktindsigt.....	111
6.8. Domstolsprøvelse af Revisornævnets afgørelser .....	111

# 1. Formandens beretning for 2023

Hermed afgives beretning for Revisornævnet for 2023.

Revisornævnet har i 2023 afholdt 10 møder. Der har i de fleste tilfælde været tale om møder med fysisk fremmøde.

Der er i alt pålagt bøder for 3.015.000 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 97 sager, hvilket er en væsentlig stigning i forhold til 2022, hvor nævnet modtog 66 sager. Dette var dog også et ret lavt antal sager, jf. oversigten over modtagne sager gennem en årrække nedenfor side 11.

Sager om uafhængighed, der udspringer af en revisors investeringer o.l. har fortsat været et væsentligt arbejdsområde. Der er således i beretningsåret afsagt kendelse i 10 sager om dette. Det er fortsat ikke afklaret, hvordan domstolene stiller sig til nævnets praksis, herunder bødepraksis, på dette område, idet et antal retssager herom fortsat verserer, jf. nedenfor pkt. 6.8. og nævnets beretninger for 2021 og 2022.

Nævnet har ikke i beretningsåret haft anledning til at frakende en indklaget revisor dennes godkendelse ubetinget. Derimod er der i to tilfælde sket betinget frakendelse. Endvidere har nævnet i et enkelt tilfælde anvendt adgangen i revisorlovens § 44, stk. 3, nr. 1, til i en periode på 2 år at frakende en revisor retten til at udføre eller kontrollere udførelsen af en revision.

Revisorloven indeholder i § 44, stk. 5, en adgang for Revisornævnet til midlertidigt at frakende en revisor dennes godkendelse, hvis nævnet skønner, at der er en begrundet mistanke om, at betingelserne for frakendelse, jf. stk. 4, er opfyldt, og hvis der er overhængende fare for, at revisoren under sagens behandling groft eller oftere gentaget vil overtræde sine pligter som revisor. Bestemmelsen har ikke hidtil været bragt i anvendelse, men i beretningsåret har der i to tilfælde været nedlagt påstand herom af Erhvervsstyrelsen. Det er efter nævnets opfattelse umiddelbart indlysende, at en sådan adgang må anvendes med forsigtighed. I de to konkrete sager, der i beretningsåret har været forelagt, har nævnet ikke fundet anledning til at benytte adgangen hertil. Der henvises til pk.6.6.3.3. nedenfor.

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 2023 blevet betjent af:

Fuldmægtig Mette Klitgaard Nielsen  
Fuldmægtig Steffie Søndergaard Pedersen  
Specialkonsulent Nichlas Madsen  
Specialkonsulent Michelle Bisgaard Rasmussen

Nævnets hjemmeside: Revisornævnet i Nævnenes Hus

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

### 3. Nævnets sammensætning i 2023

#### **Formandskab:**

Formand: Landsdommer Henrik Bitsch.

Næstformand: Dommer Anders Munch-Jensen (udtrådt 31. august 2023).

Næstformand: Byretspræsident Christian Schou (tiltrådt 2023).

#### **Godkendte revisorer:**

Statsautoriseret revisor Poul Erik Gram Olsen, Ernst & Young

Statsautoriseret revisor Jens Otto Damgaard, JOD Advice (udtrådt 2023)

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

Statsautoriseret revisor Jesper Dahl Jepsen, BDO (tiltrådt 1. september 2023)

Statsautoriseret revisor Anne Cathrine Nielsen, Baker Tilly (tiltrådt 1. september 2023)

Statsautoriseret revisor Henrik Nørgaard, Ernst & Young (tiltrådt 1. september 2023)

Statsautoriseret revisor Jakob Wraae Kastor, Beierholm (tiltrådt 1. september 2023)

Statsautoriseret revisor Jens Ringbæk, Deloitte (tiltrådt 1. september 2023)

Registreret revisor Peter Rose, Registreret Revisionsvirksomhed Peter Rose (udtrådt 31. august 2023)

Registreret revisor Dorte Lodahl Krusaa, Dansk Revision

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

Advokat Ulla Brandt, Dansk Erhverv (udtrådt 2023)

Afdelingsdirektør Bo Dam Klausen, Nordea

Senior vice president Britta Veis Jensen, Danish Crown

Advokat Bjørn Baltzer Carlsen, Prolex Advokaterne (udtrådt 31. august 2023)

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

Direktør Morten Bendtsen, Finans Danmark (tiltrådt 1. september 2023)

Advokat Stig Høding, TEKNIQ Arbejdsgiverne (tiltrådt 1. september 2023)

Underdirektør Linda Nordstrøm Nissen, TEKNIQ Arbejdsgiverne (tiltrådt 1. september 2023)

Økonomidirektør Steen O. Hansen, Normal (tiltrådt 1. september 2023)

## 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 5,4 måneder. I større sager, navnlig hvor parterne er repræsenteret af advokater, vil der ofte være en omfattende skriftveksling og dermed længere sagsbehandlingstid.

#### **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 2023 er i alt 84 sager blev afsluttet.

4 sager faldt ud til frifindelse

En sag medførte betinget frakendelse af godkendelsen som revisor.

En sag medførte forbud mod at udføre revision i en given periode.

Der er pålagt bøder for 3.015.000 kr.

Der er i to tilfælde meddelt en advarsel

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

4 sager afgjort ved nævnbeslutning

9 sager er afvist eller henlagt af sekretariatet

11 sager er tilbagekaldt af klager.

### Indkomne sager:

46 sager er modtaget fra private

47 sager er modtaget fra Erhvervsstyrelsen

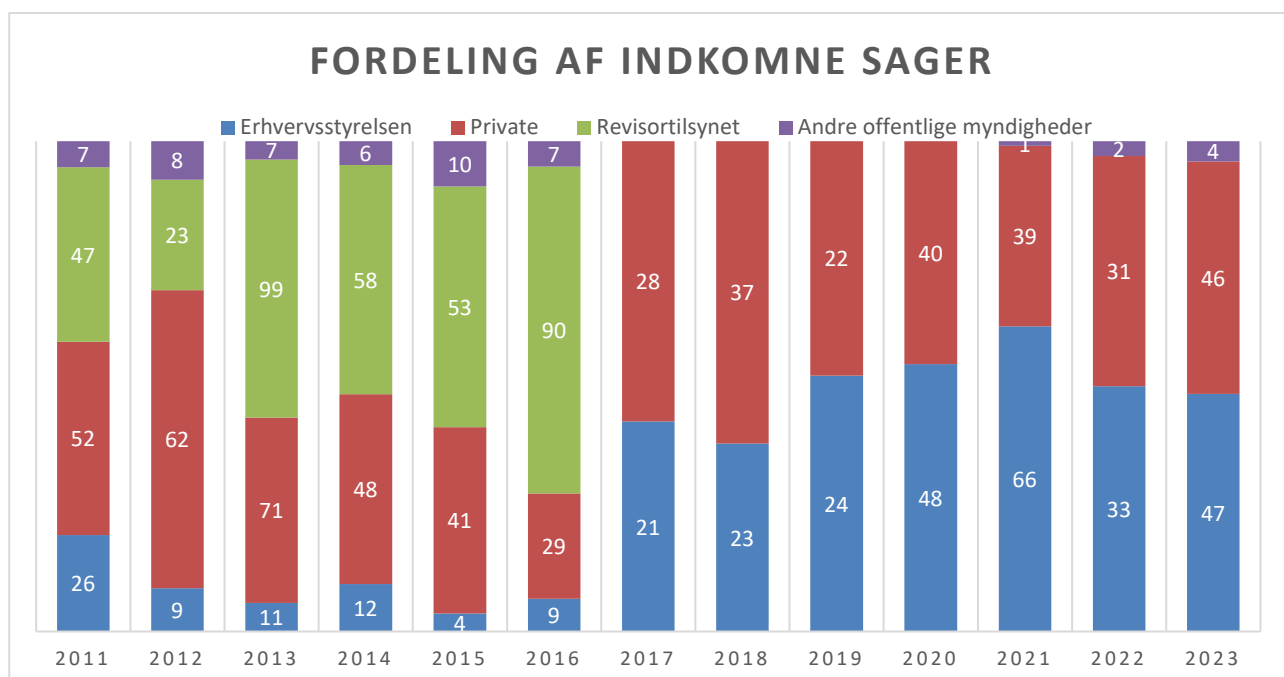
4 sager er modtaget fra Skattestyrelsen

Der er ikke i øvrigt modtaget sager fra offentlige myndigheder

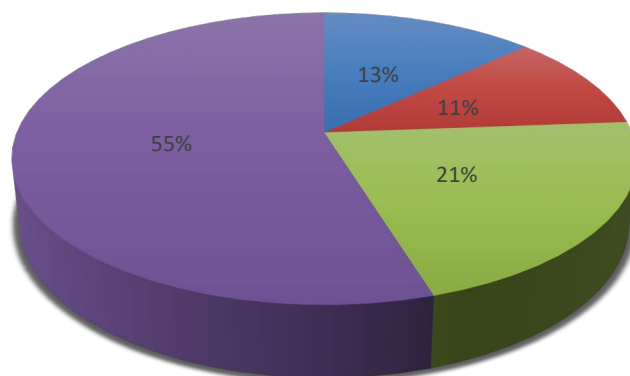
Der er i alt modtaget 97 klager i beretningsåret.

Den gennemsnitlige sagsbehandlingstid har været på 5,4 måneder jf.

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

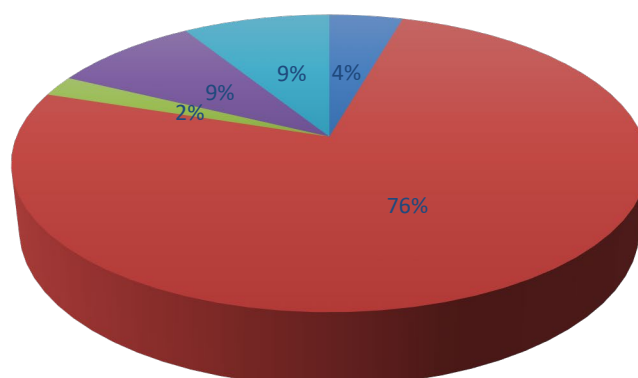


### Fordeling af afgørelser i 2023



■ Tilbagekaldt ■ Henlagt/afvist ■ Formandsafvisning ■ Nævnsbehandling

### Fordeling af nævnsbehandlede sager i 2023



■ 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 2023. 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.

*Ingen kendelser i beretningsåret*

#### **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 tillidsrepræsentant til, at Revisornævnet alligevel kan behandle klagen.

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 29/2021

En privat klager, der var medlem af en ejerforeningen og tidligere havde været bestyrelsesmedlem i foreningen, havde blandt andet klaget over, at revisor havde tilsidesat sin loyalitetspligt over for den tidligere bestyrelse, og at han de facto havde tilbagekaldt og annulleret erklæringer i og revisionsprotokollater for fire tidligere regnskabsår, uden hjemmel dertil.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende sagens formalitet, herunder spørgsmålet om, hvorvidt revisors erklæring var omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2 eller § 1, stk. 3.

*”Endvidere forudsættes, at der skal der være tale om en erklæring omfattet af Revisorlovens § 1, stk. 2 eller § 1, stk. 3. Indklagedes erklæring af 29. april 2022 om aftalte arbejdshandlinger udført i overensstemmelse med ISRS 4400 DK er hverken omfattet af § 1, stk. 2 eller § 1, stk. 3, idet der i erklæringen ikke udtrykkes nogen grad af sikkerhed eller konklusion om det udførte arbejde og erklæringen alene er tiltænkt hvervgiver - [foreningen]s bestyrelse - og ikke må anvendes eller distribueres til andre. Da indklagedes erklæring af 29. april 2022 om aftalte arbejdshandlinger således ikke er omfattet af nævnets kompetence, afvises klagen.”*

Også relevant under afsnit 6.3.1. (Retlig interesse), hvor spørgsmålet om klagers retlige interesse er behandlet.

#### Sag 35/2022 Kendelse af 21. marts 2023

En privat klager, havde klaget over, at revisor ikke havde udvist faglig ekspertise, faglig kompetence og fornøden omhu i forbindelse med udarbejdelse af årsregnskabet for 2019/20 og delvist for 2020/21 for et aktieselskab.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende sagens formalitet:

*”Revisornævnet lægger til grund, at opstillingen af årsregnskabet for 2019/20 for AA A/S er blevet anvendt til indberetning til Skat og andre offentlige myndigheder. Den af indklagede afgivne revisorerklæring er på denne baggrund omfattet af revisorlovens § 1, stk. 3, idet der er tale om erklæringer, der ikke udelukkende var bestemt til hvervgivers eget brug. Derfor kan Revisornævnet realitetsbehandle klagen.”*

Også relevant under afsnit 6.4.4.6. (Frifindelse eventuelt kombineret med afvisning), hvor spørgsmålet om, hvorvidt revisor ikke havde udvist faglig ekspertise, faglig kompetence og fornøden omhu er behandlet.

#### Sag 004/2023 Kendelse af 8. august 2023

En privat klager, havde klaget over, at revisor havde undladt at udvise professionel kompetence og fornøden omhu ved ikke rettidigt at have indberettet klagers årsrapport for 1. juli 2019 - 30. juni 2020 til Erhvervsstyrelsen, hvorved klager blev sendt til tvangsopløsning.

Følgende fremgik af Revisornævnets præmis vedrørende sagens formalitet:

*Der påhviler Revisornævnet ex officio at påse, om nævnet har kompetence til at behandle en klage. Det fremgår af revisorlovens § 44, stk. 1, at en revisor, der ved udførelsen af opgaver efter lovens § 1, stk. 2 og 3, tilsidesætter de pligter, stillingen medfører, af Revisornævnet kan pålægges en disciplinær straf i form af advarsel eller bøde. 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.*

*Efter revisorlovens § 1, stk. 3, har Revisornævnet endvidere kompetence til at behandle klager over revisors afgivelse af andre erklæringer, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.*

*Det fremgår af de fremlagte dokumenter, at den fremlagte erklæring om opstilling af finansielle oplysninger i årsrapport for 1. juli 2019 - 30. juni 2020, som indklagede har påtegnet, blandt andet skulle udarbejdes til brug for indberetning til Erhvervsstyrelsen. Revisornævnet lægger på denne baggrund til grund, at erklæringen "ikke udelukkende er bestemt til hvervgivers eget brug".*

*Revisornævnet finder på denne baggrund, at der er tale om en erklæring, som anført i Revisorlovens § 1, stk. 3. Efter revisorlovens forarbejder og nævnets praksis anses nævnets kompetence for at omfatte "hele processen fra opdragets givelse over de enkelte undersøgelser til den endelige erklæring" (jf. Betænkning 14/11/2002).*

*Da indklagede i denne sag havde påtaget sig at udføre erklæringsarbejde omfattet af revisorlovens § 1, stk. 3, vedrørende selskabets regnskab for perioden 1. juli 2019 - 30. juni 2020 er nævnet kompetent til at behandle klagen også over indklagedes adfærd i forbindelse hermed, herunder den manglende indberetning af den pågældende årsrapport.*

*Revisornævnet har ikke kompetence til at behandle klager over revisors vederlag, jf. revisorlovens § 43, stk. 3, 3. pkt., hvorfor denne del af klagen ikke tages under påkendelse.*

*Det følger af revisorlovens § 43, stk. 5, 1. pkt., at det alene er Erhvervsstyrelsen, som har kompetence til at indbringe en revisionsvirksomhed for Revisornævnet. Klagen over Revisionsvirksomhed X afvises derfor.*

Også relevant under 6.4.1 (Erklæringsafgivelse).

#### Sag 013+022/2023 Kendelse af 15. november 2023

En privat klager havde blandt andet klaget over en revisors honorar og en revisionsvirksomheds medansvar i pligten til at sikre, at opgaven, som indklagede revisor påtog sig blev udført, herunder, at den blev udført rettidigt.

Af Revisornævnets præmis fremgik blandt andet følgende:

##### Ad formaliteten:

*Der påhviler Revisornævnet ex officio at påse, om nævnet har kompetence til at behandle en klage. Det fremgår af revisorlovens § 44, stk. 1, at en revisor, der ved udførelsen af opgaver efter lovens § 1, stk. 2 og 3, tilsidesætter de pligter, stillingen medfører, af Revisornævnet kan pålægges en disciplinær straf i form af advarsel eller bøde. 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.*

*Efter revisorlovens § 1, stk. 3, har Revisornævnet endvidere kompetence til at behandle klager over revisors afgivelse af andre erklæringer, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.*

*Det fremgår af de fremlagte dokumenter, at den fremlagte erklæring om opstilling af finansielle oplysninger i årsrapport for 1. juli 2019 - 30. juni 2020, som indklagede revisor har påtegnet,*

*blandt andet skulle udarbejdes til brug for indberetning til Erhvervsstyrelsen. Revisornævnet lægger på denne baggrund til grund, at erklæringen "ikke udelukkende er bestemt til hvervgivers eget brug".*

*Revisornævnet finder på denne baggrund, at der er tale om en erklæring, som anført i Revisorlovens § 1, stk. 3. Efter revisorlovens forarbejder og nævnets praksis anses nævnets kompetence for at omfatte "hele processen fra opdragets givelse over de enkelte undersøgelser til den endelige erklæring" (jf. Betænkning 14/11/2002).*

*Da indklagede revisor i denne sag havde påtaget sig at udføre erklæringsarbejde omfattet af revisorlovens § 1, stk. 3, vedrørende selskabets regnskab for perioden 1. juli 2019 - 30. juni 2020 er nævnet kompetent til at behandle klagen også over indklagedes adfærd i forbindelse hermed, herunder den manglende indberetning af den pågældende årsrapport.*

*Revisornævnet har ikke kompetence til at behandle klager over revisors vederlag, jf. revisorlovens § 43, stk. 3, 3. pkt., hvorfor denne del af klagen ikke tages under påkendelse.*

*Det følger af revisorlovens § 43, stk. 5, 1. pkt., at det alene er Erhvervsstyrelsen, som har kompetence til at indbringe en revisionsvirksomhed for Revisornævnet. Klagen over Revisionsvirksomheden CC P/S afvises derfor.*

*Det kan ikke føre til et andet resultat, at klager er af den opfattelse, at revisionsvirksomheden som sådan er medansvarlig for opgavens udførelse.*

Også relevant under afsnit 6.4.1 (Erklæringsafgivelse), hvor spørgsmålet omkring færdiggørelse og indlevering af regnskabet er behandlet, og under afsnit 6.6.2.2 (Princippet i straffelovens § 89) hvor spørgsmålet om sanktionsfastsættelse er behandlet.

## **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 040/2022 Kendelse af 12. juni 2023



En privat klager havde rejst en klage over en statsautoriseret revisor BB, og anført, at denne i forbindelse med påtegning af årsrapporter for 2020 og 2021 for CC P/S, cvr. nr. ... ikke havde iagttaget de etiske regler for revisorer vedrørende interessekonflikt og samtykke.

Af Revisornævnets præmis vedrørende sagens formalitet fremgik følgende:

*Det fremgår af revisorlovens § 43, stk. 6, at nævnet – eller dets formand – kan afvise klager fra personer, der ikke har en retlig interesse i det forhold, som klagen angår. Efter nævnets praksis, jf. blandt andet årsberetningerne fra 2009 – 2011, betyder dette krav, 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 klageren har en anerkendelsesværdig interesse i sagen på det tidspunkt, hvor klagen indgives til Revisornævnet. Såfremt en klage indgives af andre end indklagede revisors klient, skal klager have disponeret i tillid til erklæringen. Det påhviler nævnet af egen drift at påse, at en klager har den fornødne retlige interesse i at få en klage behandlet i nævnet.*

*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, Advokat AA, i regnskabsåret 2020 og 2021, på erklæringstidspunkterne og på tidspunktet for indgivelse af klagen til Revisornævnet var den legale og reelle ejer af 33,33 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i CC P/S, og at CC P/S i 2021 er trådt i likvidation. Revisornævnet lægger videre til grund, at CC P/S er i solvent likvidation, og at klager var medejer af interessentskabet DD I/S, som igangværende arbejder i CC P/S blev overdraget til. På denne baggrund finder Revisornævnet det godtgjort, at klager, i kraft af sit personlige 33,33 % ejerskab af advokatpartnerselskabet og som interessent i interessentskabet – har den fornødne retlige interesse i, at de indgivne klagepunkter behandles af Revisornævnet. Herefter realitetsbehandler Revisornævnet klagen.*

Også relevant under 6.4.3.2.2 (Inhabilitet – øvrige sager om inhabilitet)

#### Sag 029/2022

En privat klager, der var medlem af en ejerforeningen og tidligere havde været bestyrelsesmedlem i foreningen, havde blandt andet klaget over, at revisor havde tilsidesat sin loyalitetspligt over for den tidligere bestyrelsen, og at han de facto havde tilbagekaldt og annulleret erklæringer i og revisionsprotokollater for fire tidligere regnskabsår, uden hjemmel dertil.

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

*”Det fremgår af revisorlovens § 43, stk. 6, at nævnet – eller dets formand – kan afvise klager fra personer, der ikke har en retlig interesse i det forhold, som klagen angår eller som ikke er omfattet af nævnets kompetence. Efter nævnets praksis, betyder disse krav dels, 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 klageren har en anerkendelsesværdig interesse i sagen på det tidspunkt, klagen indgives til Revisornævnet. Nævnet lægger til grund, at klagen er indgivet af AA, og at klager har indgivet klagen i dennes egenskab af at være medlem af Forening CC, at klager ejer [aktivtype 1] i foreningen, og at klager tidligere var bestyrelsesmedlem i foreningen. Det kan ikke afvises, at klager, som medlem af [foreningen], ejer af [aktivtype 1] i foreningen og tidligere bestyrelsesmedlem i foreningen er berørt af det, der klages over, på en sådan måde, at klager, til trods for at han ikke har stået i et direkte aftaleforhold til indklagede, har retlig interesse i, at nævnet behandler sagen.”*

Også relevant under afsnit 6.1.2. (Saglig kompetence), hvor det fremgår, at indklagedes erklæring ikke var omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2 eller § 1, stk. 3, hvorfor Revisornævnet ikke havde kompetence til at behandle klagen.

#### Sag 061/2022 Kendelse af 12. juni 2023

En privat klager havde bl.a. rejst følgende klagepunkt:

At indklagede har udført revision af selskabet CC ApS uden at sikre sig korrekt identifikation af ledelsen i selskabet, og muligvis heller ikke har sikret korrekt dokumentation for selskabets aktiver. Følgende fremgik af Revisornævnets præmis vedrørende sagens formalitet:

*Indledningsvis bemærkes, at Revisornævnet efter revisorlovens § 43, stk. 3, alene har kompetence til at behandle klager over, at en revisor ved udførelsen af opgaver efter revisorlovens § 1, stk. 2 og stk. 3, har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører. Revisorlovens § 1, stk. 2 og 3, omhandler revisionspåtegninger på regnskaber, og revisors afgivelse af andre erklæringer, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgivers eget brug. Disse bestemmelser indebærer, at Revisornævnet er kompetent til at behandle klagen over indklagedes erklæringsafgivelse den 24. oktober 2021 på årsregnskabet for CC ApS for perioden 1. juli 2020 til 30. juni 2021.*

*Det fremgår af revisorlovens § 46, 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 på det tidspunkt, klagen indgives til og behandles af Revisornævnet. Såfremt en klage indgives af andre end den indklagede revisors klient, skal vedkommende klager have disponeret i tillid til erklæringen.*

*I denne sag har klager hverken på erklæringstidspunkterne eller på tidspunktet for klagens indgivelse ejet kapitalandele i det selskab, hvorpå indklagede har afgivet revisorerklæring på årsrapporten for 2020/2021. Klager har således ikke via et kapitalejerskab været hvervgiver for det erklæringsarbejde, som indklagede har udført.*

*Spørgsmålet er herefter, om klager som sælger af aktiver til CC ApS har en retlig interesse i sagens behandling. Kravet om at have en retlig interesse i klagens behandling i Revisornævnet kan i denne situation være til stede, såfremt det godtgøres af klager, at klager har handlet i tillid til de afgivne revisorerklæringer.*

*Nævnet lægger som ubestridt til grund, at klager forinden indgåelse af aftale med CC ApS gennemgik selskabets årsregnskab for vurdering af om klager ville indgå en salgsaftale med CC ApS.*

*Nævnet finder, at klager har godtgjort, at have handlet i tillid til den afgivne revisorerklæring, at klager har retlig interesse, og at nævnet herefter har kompetence til at behandle klagen.*

Også relevant under 6.4.4.6 (Frifindelse eventuelt kombineret med afvisning).

#### Sag 065/2022 Kendelse af 13. juli 2023

En privat klager, Foreningen AA, havde klaget over, at indklagede havde overtrådt uafhængighedsbestemmelserne, at indklagede manglede vilje til sikring af forsvarlig omgang med offentlige tildelte midler og at indklagede manglende gøren skabte problemstillinger for organisationerne Foreningen AA og Fond DD.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende sagens formalitet, herunder spørgsmålet om klagers retlige interesse i af få klagen realitetsbehandlet:

*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. Efter nævnets praksis skal en klager 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 fremgår af sagen, at klager har haft et samarbejde med Fond DD, at indklagede overtog revisionen af Fonden i 2021, og at indklagede i forbindelse med et møde den 14. oktober 2021 oplyste, at han ikke ville overtage revisionen af klager. Indklagede har hertil anført, at han ikke er eller på noget tidspunkt har været revisor for klager. Det fremgår af sagen, at klager ikke er kunde hos indklagede. Det fremgår videre, at klagen ikke involverer indklagedes erklæringsafgivelse, og at klager ikke vurderes at have disponeret i tillid til rigtigheden af indklagedes udførte erklæringsarbejde. Revisornævnet finder på denne baggrund, at klager ikke har den fornødne retlige interesse i at få behandlet klagen i Revisornævnet.*

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

*Ingen sager i beretningsåret.*

### **6.3.3. Forældelse**

#### Sag 002/2023 Kendelse af 29. august 2023

Indklagede i sagen havde under sagens behandling anført, at såfremt Revisornævnet fandt anledning til at idømme ham en straf, burde han idømmes nævnets mildeste straf. Til støtte herfor anførte indklagede, at der var gået 3½ år siden kvalitetskontrollen var igangsat, at kvalitetskontrollen skulle have været færdig i 2019, men blev at kontrollantens personlige årsager udsat til foråret 2020. Grundet indklagedes arbejdsopgaver anmodede han herefter om fristudsættelse for høringssvar, hvilket han afgav i august 2021. Først 14½ måned senere, i oktober 2022, hørte han igen fra Erhvervsstyrelsen.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis vedrørende formaliteten:

*Det forhold, at der har været en lang sagsbehandlingstid i Erhvervsstyrelsen, medfører ikke, medmindre sagen er forældet, at Erhvervsstyrelsens afgørelse ikke kan indbringes for Revisornævnet, ligesom sagsbehandlingstiden, herunder en lang sagsbehandlingstid, ikke medfører, at en sag skal afvises på grund af ugyldighed, eller at en indklaget i en sag skal frifindes eller pålægges en mildere sanktion. Klagen i denne sag er ikke forældet, fordi den af indklagede afgivne revisionspåtegning er dateret den 27. maj 2019 og den 22. november 2019 og klagen er indgivet til Revisornævnet den 10. januar 2023. Fristen for at indbringe en sag for Revisornævnet er 5 år regnet fra den dag, den pligtstridige handling eller undladelse er begået, jf. revisorlovens § 46.*

Også relevant under 6.4.4.2. (Helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen)

#### Sag 014-2023 Kendelse af 15. november 2023

Indklagede havde under sagens behandling anført, at Erhvervsstyrelsen ikke havde fulgt behørigt op på sagen. Han havde henvist til, at påtegningstidspunktet var 29. maj 2017, kvalitetskontrol fandt sted i 2018, først den 16. august 2021 varsledes iværksættelse af undersøgelse og den 8. marts 2023 indbringelse for nævnet. Klagefristen blev således først afbrudt mere end 4 år efter påtegningstidspunktet, og derpå gik yderligere knap 19 måneder - regnet fra 16. august 2021 til marts 2023 - før klagen, blev indbragt for nævnet. Indbringelsen for nævnet skete derved mere end 5 år fra påtegningstidspunktet 29. maj 2017.

Af Revisornævnets præmis vedrørende formaliteten fremgik følgende:

*Det forhold, at der har været en lang sagsbehandlingstid i Erhvervsstyrelsen, medfører ikke, medmindre sagen er forældet, at Erhvervsstyrelsens afgørelse ikke kan indbringes for Revisornævnet, ligesom sagsbehandlingstiden, herunder en lang sagsbehandlingstid, ikke medfører, at en sag skal afvises på grund af ugyldighed.,*

*Klagen i denne sag er ikke forældet, da den af indklagede afgivne revisionspåtegning er dateret den 29. maj 2017 og da Erhvervsstyrelsen ved brev af 16. august 2021 gav indklagede meddelelse om iværksættelse af undersøgelse efter revisorlovens § 37, stk. 3, hvorefter fristen for at indbringe sagen for Revisornævnet jf. Revisorlovens § 46, stk. 2 blev afbrudt.*

Også relevant under afsnit 6.4.4.2 (Helhedsindtrykket er manglende dokumentation for revisionen) og afsnit 6.4.4.3 (manglende forbehold og manglende modificeret konklusion).

### **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 099/2021 Kendelse af den 23. maj 2023

I en sag indbragt af Erhvervsstyrelsen, havde indklagede gjort gældende, at Erhvervsstyrelsen havde undladt at medvirke til yderligere oplysning af sagen.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende formaliteten:

*”... Klagers forpligtelse til at fremskaffe yderligere oplysninger*

*Indklagede har i det væsentlige sammenfattende gjort gældende, at fordi Erhvervsstyrelsen har undladt at medvirke til yderligere oplysning af sagen - ved ikke at iværksætte en kontrol af EE ApS og DD ApS med henblik på at tilvejebringe oplysninger til denne klagesag vedrørende eventuel besvigelse udført af BB A/S's daglige ledelse, og idet indklagede ingen mulighed har for selv at foretage en sådan undersøgelse - er der skabt usikkerhed om grundlaget for at træffe afgørelse i sagen, hvilket medfører, at Revisornævnet bør afvise at realitetsbehandle klagesagen. Indklagede har i tilknytning hertil gjort gældende, at en besvigelse udført af den daglige ledelse af BB A/S i forbindelse med de relevante regnskabsår, klagen angår – og som i givet fald kunne afdækkes ved en sådan yderligere undersøgelse - ville have væsentlig betydning for Revisornævnets bedømmelse af klagen.*

*Klager har i det væsentlige sammenfattende gjort gældende, at klagen på det foreliggende grundlag er tilstrækkelig oplyst samt, at Erhvervsstyrelsen har medvirket til nødvendig og relevant sagsoplysning. En undersøgelse som ønsket af indklagede har ikke relevans for oplysning af klagen, idet klagen ikke angår, at indklagede burde have undersøgt, hvorfra betalingerne blev foretaget.*

*Klager har videre anført, at en undersøgelse i henhold til årsregnskabslovens § 159b af de to selskaber - EE ApS og DD ApS – i givet fald ikke ville bidrage yderligere til klagens oplysning, idet en sådan undersøgelse ikke har efterforskningsmæssig karakter eller til hensigt at afdække strafbare forhold. Efterforskning af strafbare forhold henhører under politiet.*

*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 vedrørende indklagedes begæring. Klager har fremlagt det materiale, klager har fundet nødvendigt og forsvarligt for sin del.*

*Revisornævnet har på denne baggrund og henset til substansen i klagerne – manglende dokumentation i arbejdspapirerne - fundet, at der foreligger tilstrækkelige oplysninger til sagens behandling i Revisornævnet og, at nødvendige undersøgelser - herunder høring af sagens parter - er foretaget.*

*Det forhold, at ledelsen i BB A/S i givet fald skulle have givet svigagtige oplysninger til indklagede i forbindelse med dennes revision af selskabets årsregnskaber for 2017/18 og 2018/19, kan ikke føre til et andet resultat.*

*Revisornævnet finder endvidere, at der ikke herudover er grundlag for at tage initiativ til at indhente yderligere oplysninger til sagens behandling. Baggrunden herfor er den, at hverken en klager eller en indklaget helt eller delvist kan overlade det til Revisornævnet at fremskaffe bevis – eller eventuelt bevis - for fremsatte klager eller for fremsatte påstande om frifindelse. I så fald ville det være Revisornævnet – der kan idømme en revisor bøder og kan frakende en revisor godkendelse som registreret eller statsautoriseret revisor – der fremstod som den egentlige modpart, hvilket ville kompromittere Revisornævnets status som et af parterne uafhængigt klagenævn.*

*Det tilføjes for så vidt angår bevisvurderingen i tilknytning hertil, at ved sagsbehandlingen i Revisornævnet - der som nævnt er et disciplinærnævn, der kan idømme en indbragt revisor straf i form af bøde og frakende 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. 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, uden hensyntagen til efterfølgende forhold og på grundlag af den dokumentation, revisor har udarbejdet i forbindelse med erklæringsafgivelsen.*

*Revisornævnet finder videre ikke, at indklagede har bevist eller sandsynliggjort, at klager, Erhvervsstyrelsen, der er en offentlig myndighed, har afvist at medvirke til nødvendig sagsoplysning.*

*Revisornævnet finder på denne baggrund, at de af klager fremsatte klagepunkter kan realitetsbehandles.*

*Det tilføjes, at der ikke er krav om, at en klage fra Erhvervsstyrelsen over utilstrækkelig dokumentation for planlagt og udført revision skal indeholde en konkret anvisning på, hvordan en revision skulle have været tilrettelagt og udført, idet en klage fra Erhvervsstyrelsen vedrørende utilstrækkelig dokumentation alene er Erhvervsstyrelsens faglige vurdering af, om den foreliggende dokumentation i forbindelse med den konkrete erklæringsafgivelse er tilstrækkelig og egnet som grundlag for den afgivne erklæring sammenholdt lovgivning og faglige standarder.”*

Også relevant under afsnit 6.4.4.2 (Kvalitetsmangler ved selve erklæringen – Helhedsindtrykket er manglende dokumentation for revisionen).

## 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 omfatter "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

#### Sag 004/2023 Kendelse af 8. august 2023

En privat klager havde fremsendt en klage. Revisornævnet bemærkede, at nævnet forstod klagen således:

Indklagede har undladt at udvise professionel kompetence og fornøden omhu ved ikke rettidigt at have indberettet klagers årsrapport for 1. juli 2019 - 30. juni 2020 til Erhvervsstyrelsen, hvorved klager blev sendt til tvangsopløsning.

Følgende fremgik blandt andet af Revisornævnets præmis:

*Revisornævnet bemærker, at klager alene har fremsendt begrænset dokumentation for hændelsesforløbet i forbindelse med indberetningen af årsrapporten, og at indklagede ikke er fremkommet med oplysning vedrørende sagens faktiske hændelsesforløb.*

*Efter det af klager oplyste lægger Revisornævnet til grund, at klager og indklagede havde indgået en aftale om, at indklagede skulle udføre erklæringsarbejde og foretage indberetning til Erhvervsstyrelsen. Revisornævnet lægger ligeledes til grund, at indklagede ikke foretog indberetning af regnskabet for 1. juli 2019 - 30. juni 2020, og at dette bl.a. resulterede i, at klager blev sendt til tvangsopløsning, hvilket imidlertid blev afværget, da klager anmodede om genoptagelse.*

*Revisornævnet finder efter en samlet vurdering af sagen, at indklagede ved sin passivitet og undladelse af, som aftalt med klager, at foretage indberetning til Erhvervsstyrelsen, i forbindelse med sit arbejde om at udføre erklæringsarbejde for klager, har undladt at udvise professionel kompetence og fornøden omhu ved udarbejdelse af en erklæring omfattet af revisorlovens § 1, stk. 3, jf. revisorlovens § 16, stk. 4. For overtrædelse heraf tildes indklagede en advarsel.*

Også relevant under 6.1.2 (Saglig kompetence).

#### Sag 013+022-2023 Kendelse af 15. november 2023

En privat klager havde fremsendt en klage. Revisornævnet forstod klagen således:

Revisornævnet forstår klagen således, at indklagede revisor har tilsidesat god revisorskik ved først at færdiggøre årsregnskabet 1½ måned efter fristen for indlevering af regnskabet var udløbet, ved at selskabet på baggrund af for sent indsendt regnskab blev sendt til tvangsopløsning, samt ved at have 2 opkrævet et urimeligt honorar set i forhold til det mangelfuldt udførte arbejde og samt det forhold, at regnskabet i de efterfølgende år er blevet udarbejdet mod betaling af et lavere honorar.

Følgende fremgik blandt andet af Revisornævnets præmis:

Ad realiteten:

*Revisornævnet bemærker, at klager alene har fremsendt begrænset dokumentation for hændelsesforløbet i forbindelse med indberetningen af årsrapporten og selvangivelse. Nævnet bemærker endvidere, at indklagede revisor har anerkendt, at der er sket for sen indberetning af årsrapporten og selvangivelse for regnskabsåret 2019/20, og at indklagede revisor har bestridt, at der var indgået aftale om, at han udarbejdede og indgav selvangivelsen for regnskabsåret 2018/19. Efter det i sagen oplyste lægger Revisornævnet til grund, at klager og indklagede revisor havde indgået en aftale om, at indklagede skulle udføre erklæringsarbejde og foretage indberetning til Erhvervsstyrelsen for regnskabsåret 2019/20 og at indklagede revisor skulle udarbejde og indberette selvangivelse for regnskabsåret 2019/20 til Skattestyrelsen. Revisornævnet lægger ligeledes til grund, at indklagede ikke foretog indberetning af regnskabet og selvangivelsen inden fristen, og at dette bl.a. resulterede i, at klager blev sendt til tvangsopløsning, hvilket imidlertid blev afværget, da der blev anmodet om genoptagelse af selskabet. Revisornævnet finder, at indberetningerne må anses for omfattet af indklagedes erklæringsopgaver, jf. ovenfor. Revisornævnet finder efter en samlet vurdering af sagen, at indklagede revisor ved sin passivitet og undladelse af, som aftalt med klager, at foretage indberetning til Erhvervsstyrelsen og Skattestyrelsen inden fristen, i forbindelse med sit arbejde om at udføre erklæringsarbejde på årsrapporten og skattemæssige opgørelser for 2019/20 for klager, har undladt at udvise professionel kompetence og fornøden omhu ved udarbejdelse af en erklæring omfattet af revisorlovens § 1, stk. 3, jf. revisorlovens § 16, stk. 4. Indklagede har herved handlet i strid med god revisionsetik.*

Henset til en tidligere pålagt bøde, blev revisor efter princippet i straffelovens § 89 ikke pålagt en tillæggsbøde i denne sag.

Også relevant under 6.1.2 (Saglig Kompetence) og 6.6.2.2 (Princippet i straffelovens § 89).

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

*Ingen sager i beretningsåret.*

#### **6.4.3. Væsentlige mangler**

Det karakteristiske ved Revisornævnets kendelser 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 revisorers 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.

#### **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 erhvervsvirksomhed. 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.

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

Sag 058/2022 Kendelse af 12. juni 2023

Klager havde rejst følgende klagepunkter:

##### Klagepunkt a:

At Statsautoriseret revisor AA har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 7, litra a, ved at afgive erklæring af 16. december 2019 om selskabskapitalen til brug for omregistrering af BB IVS til BB ApS (CVR nr. ...), idet BB ApS på erklæringstidspunktet havde en ejerandel på 66,67-89,99 % af kapitalandelene og 33,33-49,99 % af stemmerettighederne i Revisionsvirksomhed X (CVR nr. ...), som statsautoriseret revisor AA er tilknyttet.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

*Revisornævnet lægger til grund, at indklagede den 16. december 2019 afgav en erklæring om selskabskapitalen til brug for omregistrering af BB IVS til BB ApS.*

*Revisornævnet lægger videre til grund, at BB ApS på erklæringstidspunktet ifølge CVR-registeret havde en ejerandel på 66,67-89,99 % af kapitalandelene og 33,33-49,00 % af stemmerettighederne i Revisionsvirksomhed X.*

*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 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. 7 a, altid, hvis den virksomhed, opgaven vedrører har en direkte eller en væsentlig indirekte økonomisk interesse i den revisionsvirksomhed, hvortil revisor er knyttet.*



*Revisornævnet finder, at BB ApS' ejerandel svarende til 66,67-89,99 % af kapitalandelene i Revisionsvirksomhed X indebærer, at virksomheden derved har en direkte økonomisk interesse i Revisionsvirksomhed X.*

*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. 7 a. Det af indklagede anførte om dennes mulighed for at kontrollere revisionsvirksomheden kan ikke føre til et andet resultat, da sammenfaldet af økonomiske interesser er åbenlyst.*

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

### Sag 063/2022 Kendelse af 14. juni 2023

Klager havde rejst følgende klagepunkter:

#### Klagepunkt a:

At indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 1, ved at afgive erklæring af 4. august 2022 om BB ApS' (CVR-nr. ...) tilbagebetaling af et lån fra CC ApS (CVR-nr. ...), uagtet at han siden 31. marts 2011 har ejet samtlige kapitalandele og stemmerettigheder i BB ApS og siden 1. februar 2017 har været direktør i BB ApS.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

*Revisornævnet lægger som ubestridt til grund, at indklagede den 4. august 2022 afgav erklæring om tilbagebetaling af lån ydet af CC ApS til selskabets kapitalejer BB ApS, og at han den 29. august 2022 tilbagekaldte erklæringen. Nævnet lægger endvidere til grund, at indklagede siden den 31. marts 2011 har ejet samtlige kapitalandele og stemmerettigheder i BB ApS, at han har været direktør i selskabet siden den 1. februar 2017, og at han endvidere frem til den 12. januar 2022 var direktør i selskabet CC ApS.*

*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 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. 1, altid såfremt en revisor eller anden person 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 indklagedes tidligere position som direktør i selskabet CC ApS - og indklagedes ejerskab af samtlige anparter og stemmerettigheder i BB ApS, som tidligere ejede anparter i CC ApS – udgør en ledelsesfunktion i den virksomhed, som opgaven vedrørte, og at indklagede som led i ansættelsen derfor udøvede indflydelse på det, som opgaven vedrørte, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 1.*

*Som anført af Erhvervsstyrelsen, har indklagede været ejer af to ud af tre involverede selskaber i hele den relevante periode.*

*På denne baggrund finder nævnet, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og 2, stk. 1, nr. 1, og herved tilsidesat god revisorskik. Det er i den forbindelse uden betydning for vurderingen af indklagedes adfærd som revisor, om udgangspunktet for erklæringsafgivelsen som hævdede af indklagede er et lovligt koncernlån eller en*

*ulovlig udbytteudlodning, idet sagen for Revisornævnet vedrører indklagedes erklæringsafgivelse som godkendt revisor.*

Også relevant under afsnit 6.6.2.1 (Princippet i Straffelovens § 81).

#### Sag 010-2023 Kendelse af 8. august 2023

Erhvervsstyrelsen havde rejst følgende klagepunkt:

At indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han den 15. oktober 2019 har afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for 2018/19 for BB ApS, hvori CC ejer 100 procent af kapitalandelene og stemmerettigheder og har været administrerende direktør i perioden 1. oktober 2013 til 30. november 2018 og igen fra den 5. december 2018, hvor CC tiltrådte som bestyrelsesformand i selskabet, desuagtet at indklagede og CC på erklæringstidspunktet havde fælles økonomiske og forretningsmæssige interesser i DD ApS (CVR nr. [...]).

Følgende fremgik blandt andet af Revisornævnets præmis:

*Revisornævnet lægger til grund, at indklagede den 15. oktober 2019 afgav revisionspåtegning på årsregnskabet for 2018/19 for BB ApS, og at CC siden 1. januar 2008 har ejet 100 procent af både kapitalandele og stemmerettighederne i BB ApS.*

*Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede i perioden 1. april 2008 til 31. marts 2020 ejede 29,75 procent af kapitalandele og stemmerettigheder i DD ApS, og at CC via selskabet BB ApS i samme periode ejede 5-9,99 procent af kapitalandelene og under 5 procent af stemmerettigheder i DD ApS. Indklagede og CC har således på erklæringstidspunktet begge været ejere af samme erhvervsdrivende virksomhed, og indklagede har afgivet erklæring om medejerens regnskab.*

*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 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, 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 CCs fælles ejerskab af selskabet DD ApS på tidspunktet for afgivelse af revisionspåtegning for regnskabsåret 2018/19 udgør et forretningsmæssigt samarbejde og en forretningsmæssig forbindelse, mellem de involverede personer og selskaber, jf.*

*uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5. Revisornævnet finder endvidere, at den forretningsmæssige forbindelse indebærer en fælles kommerciel og økonomisk interesse af et ikke ubetydeligt omfang. På denne baggrund finder nævnet, 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.*

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

#### Sag 017/2023 Kendelse af 15. november 2023

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkt:

At indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han har afgivet en vurderingsberetning den 10. juli 2019 i forbindelse med stiftelse af CC A/S, i hvilket selskab DD på stiftelsestidspunktet blev udpeget som bestyrelsesmedlem, desuagtet at indklagede og DD hver især på tidspunktet for afgivelse af erklæringen hver ejede 50 pct. af EE I/S (CVR-nr. xx-xx-xx-xx).

Af Revisornævnets præmis fremgik blandt andet følgende:

*Revisornævnet lægger til grund, at indklagede den 10. juli 2019 har afgivet vurderingsberetning til brug for stiftelse af selskabet CC A/S, samt at DD i forbindelse med stiftelse af selskabet blev udpeget som bestyrelsesmedlem i selskabet, og at hun siden stiftelsen har været registreret som bestyrelsesmedlem i selskabet.*

*Revisornævnet lægger endvidere til grund, at såvel indklagede som DD på tidspunktet for vurderingsberetningen til brug for stiftelse af selskabet CC A/S begge ejede 50 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne i EE I/S og at begge var indsat som direktører i selskabet.*

...

*Revisornævnet finder, at indklagedes og DDs samtidige ejerskab og ledelsespost i selskabet EE I/S på tidspunktet for indklagedes afgivelse af vurderingsberetning til brug for stiftelse af selskabet CC A/S, sammenholdt med at DDs, ved stiftelse og efterfølgende, bestridelse af hvervet som bestyrelsesmedlem i selskabet CC A/S, udgør et professionelt og dermed forretningsmæssigt samarbejde og en forretningsmæssig forbindelse mellem de involverede personer og selskaber, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5.*

*Revisornævnet finder endvidere, at den forretningsmæssige forbindelse mellem indklagede og DD kan vække tvivl om indklagedes uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf. hertil revisorlovens § 24, stk. 2, og uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1.*

*På denne baggrund finder nævnet, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2 jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5.*

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

#### Sag 19/2023 Kendelse af 15. november 2023

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkt:

At indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 1 og 5, idet han den 11. april 2018 har afgivet erklæring om kontantstiftelse for BB ApS, nu CC ApS, hvori indklagedes medarbejder var medstifter af selskabet og erhvervede 10-14,99 % af kapitalandelene og stemmerettighederne, og ved stiftelsen blev bestyrelsesmedlem i selskabet, ligesom samme medarbejder på erklæringstidspunktet var medlem af bestyrelsen i DD A/S, i hvilket selskab indklagede er 100 % reel ejer, direktør og bestyrelsesmedlem.

Af Revisornævnets præmis fremgik blandt andet følgende:

*Indledningsvis bemærkes, at det ikke medfører inhabilitet for en ansat i en forvaltning, at han over en periode har flere sager vedrørende samme borger eller virksomhed. Endvidere fremgår det, som anført af KK, at han ikke har været sagsbehandler på denne sag. Indklagedes påstand om hjemvisning grundet inhabilitet tages derfor ikke til følge.*

*Revisornævnet lægger til grund, at indklagede den 11. april 2018 afgav en erklæring om kontantstiftelse for selskabet BB ApS, og at indklagedes medarbejder, EE, der var medstifter af 10 selskabet, erhvervede 10-14,99 % af kapitalandelene og stemmerettigheder og blev bestyrelsesmedlem i selskabet ved stiftelsen. Revisornævnet lægger ligeledes til grund, at EE herudover var medlem af bestyrelsen i DD A/S, i hvilket selskab indklagede er registreret som 100 % reel ejer, direktør og bestyrelsesmedlem på tidspunktet for erklæringens afgivelse.*

...

*Revisornævnet finder, at der på tidspunktet for indklagedes afgivelse af erklæring om kontantstiftelse for selskabet BB ApS mellem indklagede og dennes tidligere medarbejder, EE, forelå et forretningsmæssigt samarbejde og en forretningsmæssig forbindelse, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5. Nævnet har herved lagt vægt på, at indklagedes medarbejder på tidspunktet for erklæringens afgivelse og stiftelsen af selskabet, var medstifter af selskabet, var i besiddelse af kapitalandele og stemmerettigheder, samt var bestyrelsesmedlem i selskabet, og at samme medarbejder herudover var medlem af bestyrelsen i DD A/S, i hvilket selskab indklagede var 100 % reel ejer, direktør og bestyrelsesmedlem på erklæringstidspunktet, således, at der også var et ledelsesmæssigt sammenfald. Revisornævnet finder endvidere, at den forretningsmæssige forbindelse indebærer en fælles kommerciel og økonomisk interesse af et ikke ubetydeligt omfang.*

*På denne baggrund finder nævnet, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5. Der foreligger herefter tillige en overtrædelse af uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 1.*

*Det af indklagede anførte om, at hans medarbejder var ansvarlig for forholdet, enten ved en fejl, eller bevidst, kan ikke føre til et andet resultat, idet Revisornævnet bemærker, at indklagede ved en gennemgang af de dokumenter, der forelå ved stiftelsen, ville være blevet opmærksom på, at medarbejderen var medstifter og ejer.*

Revisor blev pålagt en tillægsbøde på 75.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.6.2.2 (Princippet i straffelovens § 89).

#### Sag 028/2023 Kendelse af 15. november 2023

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkt:

At indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han har afgivet revisionspåtegning på årsrapporterne for 2020 og 2021 for BB Holding ApS, uagtet at såvel BB Holding ApS, revisors 100 % ejede selskab - CC ApS - og DD forening, hvori revisor var bestyrelsesmedlem på erklæringstidspunkterne, samtidig ejede kapitalandele og stemmerettigheder i EE ApS.

Af Revisornævnet præmis fremgik blandt andet følgende:

*Revisornævnet lægger som ubestridt til grund, at indklagede har afgivet revisionspåtegning på årsrapporterne for 2020 og 2021 for BB Holding ApS henholdsvis den 15. januar 2021 og den 21. januar 2022.*

*Revisornævnet lægger endvidere til grund, at indklagede gennem CC ApS ejede 9,9% af stemmerettighederne i EE ApS ved erklæringsafgivelsen den 15. januar 2021, henholdsvis 7,1% af stemmerettighederne i EE ApS ved erklæringsafgivelsen den 21. januar 2022.*

*Revisornævnet lægger endeligt til grund, at indklagede sad i bestyrelsen i DD forening, som på erklæringstidspunkterne ejede 8.5% af stemmerettighederne i EE ApS.*

*Revisornævnet finder, at indklagedes og BB Holding ApS' besiddelse af kapitalandele og stemmerettigheder i EE ApS, sammenholdt med DD forenings besiddelse af kapitalandele og stemmerettigheder i EE ApS, hvor indklagede på erklæringstidspunktet sad i bestyrelsen, udgør et forretningsmæssigt samarbejde og en forretningsmæssig forbindelse, mellem de involverede personer og selskaber, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5. Revisornævnet finder endvidere, at den forretningsmæssige forbindelse indebærer en fælles kommerciel og økonomisk interesse af et ikke ubetydeligt omfang, herunder såvel henset til kapitalbesiddelsen, som til muligheden for at øve indflydelse. På denne baggrund finder nævnet, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, og herved tilsidesat god revisorskik.*

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Sag 042/2023 Kendelse af 15. november 2023

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkt:

At indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han har afgivet revisionspåtegning på årsrapporten for 2020 for CC A/S, uagtet han i regnskabsåret og på erklæringstidspunktet var reel ejer af mindst 15% af kapitalandelene og stemmerettighederne i DD A/S, hvori formanden for bestyrelsen tillige er formand for bestyrelsen og reel ejer af 31,11% af kapitalandelene og stemmerettighederne i CC A/S.

Af Revisornævnets præmis fremgik blandt andet følgende:

*Revisornævnet lægger som ubestridt til grund, at indklagede har afgivet revisionspåtegning på årsrapporten for 2020 for CC A/S den 23. februar 2021. Revisornævnet lægger endvidere til grund som ubestridt, at indklagede i regnskabsåret og på erklæringstidspunktet var ejer af mindst 15% af kapitalandelene og stemmerettighederne i DD A/S, hvori formanden for bestyrelsen tillige er formand for bestyrelsen og reel ejer af 31,11% af kapitalandelene og stemmerettighederne i CC A/S. Revisornævnet finder, at indklagedes og EEs besiddelse af kapitalandele og stemmerettigheder i DD A/S, hvori formanden for bestyrelsen tillige er formand for bestyrelsen og reel ejer af 31,11% af kapitalandelene og stemmerettighederne i CC A/S indebærer, at der mellem indklagede og EE har bestået et forretningsmæssigt samarbejde og en forretningsmæssig forbindelse, mellem de involverede personer og selskaber, som er omfattet af uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5. Revisornævnet finder endvidere, at den forretningsmæssige forbindelse indebærer en fælles kommerciel og økonomisk interesse af et ikke ubetydeligt omfang. På denne baggrund finder nævnet, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2 jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5.*

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Sag 049/2023 Kendelse af 24. november 2023

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkt:

At indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han den 17. juni 2021 og den 30. maj 2022 har afgivet revisionspåtegning på årsrapporterne for 2020 og 2021 for selskabet CC A/S, hvori DD siden den 11. juni 2015 har været formand for bestyrelsen, selv om DD og indklagede siden den 26. juni 2019 begge har været bestyrelsesmedlemmer i selskabet EE A/S.

Af Revisornævnets præmis fremgik følgende:

*Nævnet lægger til grund, at indklagede den 17. juni 2021 henholdsvis den 30. maj 2022 afgav revisionspåtegning på årsrapporterne for 2020 og 2021 for selskabet CC A/S, og at DD har været bestyrelsesformand i dette selskab siden 2015. Videre lægger nævnet til grund, at DD har været medlem af bestyrelsen i selskabet EE A/S siden 2019, i hvilket selskab indklagede ligeledes har været bestyrelsesmedlem. Efter revisorlovens § 24, stk. 1, 1. pkt., skal en revisor ved udførelse af opgaver 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 beslutningstagen. Uafhængighed kræves både i opgaveperioden og i den periode, som regnskabet eller det forhold, hvorom der skal afgives erklæring, vedrører. 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 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, 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 og ikke har et så betydeligt omfang, at den forretningsmæssige forbindelse udgør en trussel mod uafhængigheden. Det fremgår blandt andet af EU-henstillingen om revisors uafhængighed, at ” den virksomhed, som opgaven vedrører ” også omfatter ledelsen i virksomheden. Nævnet finder, at der på tidspunktet for indklagedes afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporterne for 2020 henholdsvis 2021 for selskabet CC A/S forelå en forretningsmæssig forbindelse, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, mellem indklagede og DD, som 6 for en velinformeret tredjemand kunne vække tvivl om revisor uafhængighed. Nævnet har herved lagt vægt på, at DD på tidspunktet for revisionspåtegningens afgivelse var bestyrelsesformand i selskabet CC A/S, og at indklagede og DD begge sad i bestyrelsen for selskabet EE A/S. Nævnet finder også, at denne forretningsmæssige forbindelse indebærer en fælles kommerciel og økonomisk interesse af et ikke ubetydeligt omfang. På denne baggrund finder nævnet, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5. Det forhold at indklagede i sin uafhængighedsvurdering har identificeret relationen til DD i EE A/S og konkluderet, at denne ud fra en samlet vurdering ikke er et problem i forbindelse med revisionen af CC A/S, kan ikke føre til et andet resultat.

Indklagede blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

## **2 selskaber – 2 erklæringer**

Sag 043/2022 Kendelse af 21. marts 2023

2 selskaber, 2 erklæringer

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

- a) Indklagede havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han havde afgivet erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for 2020 for XX ApS. AA ejede 100 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne i selskabet og havde i hele regnskabsperioden samt på erklæringstidspunktet været ledelsesmedlem i selskabet. Indklagede og AA ejede på erklæringstidspunktet hver 40 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne i selskabet ZZ ApS.
- b) Indklagede havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1-3, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, idet han havde afgivet erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for 2020 for CC A/S. AA ejede 100 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne i selskabet og havde i hele regnskabsperioden samt på erklæringstidspunktet været ledelsesmedlem i selskabet. Samtidig hermed, har indklagede og AA været i forhandling om salg af indklagedes kapitalandele i ZZ ApS til AA.

Revisor blev fundet skyldig.

Følgende fremgik blandt andet af Revisornævnets præmis:

”... Klagepunkt a

Revisornævnet finder, at indklagedes og AA fælles ejerskab af selskabet ZZ ApS på tidspunktet for afgivelse af revisionspåtegning for regnskabsåret 2020 for XX ApS – indklagede med 40 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne, og AA med 40 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne - udgør et forretningsmæssigt samarbejde og en forretningsmæssig forbindelse, mellem de involverede personer og selskaber, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5. Revisornævnet finder endvidere, at den forretningsmæssige forbindelse indebærer en

fælles kommerciel og økonomisk interesse af ikke ubetydeligt omfang. På denne baggrund finder nævnet, 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.  
[...]

#### Klagepunkt b

Revisornævnet finder, at indklagedes og AA forhandlinger om delvist salg af indklagedes ejerandele i selskabet ZZ ApS til AA, og indklagedes salg af ejerandele til AA den 2. juli 2021 – samme dag som der er afgivet revisionspåtegning for regnskabet 2020 for CC A/S – udgør en trussel mod indklagedes uafhængighed, og at indklagede som følge af forhandlingerne om salg af ejerskab til AA ikke var uafhængig og ikke havde dokumenteret sin uafhængighed som krævet i revisorlovens og dertil knyttede bekendtgørelse. Det forhold, at indklagede har udført dele af revisionen forud for den 2. juli 2021 kan ikke ændre herved.

Revisornævnet finder herefter, at indklagede som følge af truslen mod dennes uafhængighed skulle have truffet sikkerhedsforanstaltninger for at mindske denne trussel, eller at han skulle have afstået fra at udføre udvidet revision for ZZ A/S. Revisornævnet finder ikke, at indklagede har godtgjort, at han foretaget sådanne sikkerhedsforanstaltninger. Herved har indklagede overtrådt revisorlovens § 24, stk. 3, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 6, stk. 1...”

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

#### Sag 057/2022 Kendelse af 14. juni 2023

Klager havde rejst følgende klagepunkter:

##### Klagepunkt a:

At indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han har afgivet revisionspåtegning på årsrapporten for 2020 for BB ApS (nu BB ApS), hvori CC i regnskabsåret og på erklæringstidspunktet var direktør og ejede samtlige kapitalandele og stemmerettigheder, uagtet at han og CC begge i regnskabsåret og på erklæringstidspunktet var bestyrelsesmedlemmer i Forening DD.

##### Klagepunkt b:

At indklagede har overtrådt revisorlovens § 16, stk. 4, 2. pkt., idet han ikke har oplyst i den afgivne erklæring om opstilling af årsregnskabet for 2021 for BB ApS, at han ikke var uafhængig ved afgivelsen af erklæringen, idet CC i regnskabsåret og på erklæringstidspunktet var direktør og ejede samtlige kapitalandele og stemmerettigheder i BB ApS, ligesom registreret revisor AA og CC begge var bestyrelsesmedlemmer i Forening DD i regnskabsåret og på erklæringstidspunktet.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

Revisornævnet lægger til grund, at indklagede har afgivet revisionspåtegning på årsrapporten for 2020 for BB ApS (nu BB ApS), og at indklagede har afgivet erklæring om opstilling af årsregnskabet for 2021 for BB ApS. Revisornævnet lægger videre til grund, at CC siden 26. juni 2003 har ejet samtlige kapitalandele og stemmerettigheder i BB ApS (nu: BB ApS) og været dets eneste direktør, og at CC i denne egenskab har afgivet ledelsespåtegning for 2020 den 15. juli 2021 og for 2021 den 9. juni 2022.

Revisornævnet lægger endvidere til grund, at CC har været bestyrelsesmedlem i Forening DD siden 27. april 2019, og at registreret revisor AA har været bestyrelsesformand i Forening DD fra 22. april 2017.

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 revisorlovens § 16, stk. 4, skal revisor under udførelse af opgaver efter § 1, stk. 3, udvise professionel kompetence og fornøden omhu. Hvis revisor ikke er uafhængig ved udførelsen af opgaverne, jf. § 24, skal dette oplyses i erklæringen.

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, 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. Det fremgår bl.a. af EU-henstillingen om revisors uafhængighed, at "den virksomhed, som opgaven vedrører", også omfatter ledelsen i virksomheden.

Revisornævnet bemærker, at der er tale om at indklagede og CC på erklæringstidspunktet havde bestyrelsesposter i et selskab, der driver virksomhed indenfor [aktivitet 1] og tillige virksomhed ved [aktivitet 2]. Revisornævnet finder, at indklagedes og CCs samtidige deltagelse i bestyrelsen i Forening DD udgør et professionelt og dermed forretningsmæssigt samarbejde og en forretningsmæssig forbindelse. Efter karakteren af denne virksomhed, indebærer den en fælles kommerciel eller økonomisk interesse, der medfører trusler mod indklagedes uafhængighed, og som dermed er omfattet af § 2, stk. 1, nr. 5 i bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed. Ligeledes kan den anførte forbindelse mellem indklagede og CC vække tvivl om indklagedes uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf. bekendtgørelsens § 1, stk. 1.

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. 5. Revisorlovens § 16, stk. 4, 2.pkt., er derved også overtrådt. Indklagede findes herefter skyldig i overensstemmelse med den rejste klage.

#### Sanktionsfastsættelse

Der er ved bødefastsættelsen lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til en 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 skærpende omstændigheder. Revisornævnet finder ikke, at der foreligger andre omstændigheder, der kan begrunde hverken en forhøjelse eller en nedsættelse af bøden.

Som følge heraf pålægges registreret revisor AA, i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde på 100.000 kr.

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

Ingen sager i beretningsåret

### **5 selskaber – 5 erklæringer**

Ingen sager i beretningsåret

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

Ingen sager i beretningsåret



## 12 selskaber – fra 12 til 32 erklæringer

*Ingen sager i beretningsåret*

### **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.

#### Sag 038/2022 Kendelse af 21. marts 2023

Erhvervsstyrelsen har rejst følgende klage:

Indklagede har overtrådt uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 2, jf. revisorlovens § 24, stk. 2, ved afgivelse af erklæring om indskud af selskabskapital ved stiftelsen af XX ApS under tvangsopløsning. Selskabskapitalen var på erklæringstidspunktet indbetalt på en bankkonto tilhørende indklagede.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

*”... Revisornævnet finder, at det for en velinformeret tredjemand var egnet til at vække tvivl om indklagedes uafhængighed, at indklagede på erklæringstidspunktet den 17. juni 2019 afgav erklæring om kontantstiftelse af XX ApS, og dermed afgav erklæring om, at selskabskapitalen blev indbetalt på XX ApS’ bankkonto, når selskabskapitalen på stiftelsestidspunktet i stedet var indestående på indklagedes konto, og først to dage senere blev indbetalt til XX ApS’ konto...”*

Indklagede blev fundet skyldig, og pålagt en bøde på 100.000 kr.

#### Sag 040/2022 Kendelse af 12. juni 2023

En privat klager havde rejst følgende klagepunkt:

At statsautoriseret revisor BB har påtegnet årsrapporter for 2020 og 2021 for CC P/S, cvr. nr. ... uden at iagttage de etiske regler for revisorer vedrørende interessekonflikt og samtykke.

Følgende fremgår bl.a. af Revisornævnets præmis:

*Nævnet lægger som ubestridt til grund, at indklagede i 2021 og 2022 har afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for CC P/S.*

*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 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, 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 det ikke af klager er godtgjort, at indklagede ved afgivelse af revisionspåtegningerne på årsregnskaberne for 2020 og 2021 for CC P/S tillige var revisor for DD I/S eller nogle af interessenterne i virksomheden. Det er herefter ikke godtgjort, at indklagede har overtrådt revisorloven, uafhængighedsbekendtgørelsen eller i øvrigt har handlet i strid med god revisorskik.*

*Herefter frifindes indklagede.*

Også relevant under 6.3.1 (Retlig interesse)

#### Sag 026-2023 Kendelse af 24. november 2023

Erhvervsstyrelsen havde rejst følgende klage:

At indklagede har overtrådt kravene til revisionsopgavens varighed i revisorforordningens artikel 17, stk. 7, jf. § 2, stk. 1, nr. 6 og 7, i bekendtgørelse om kommunal og regional revision, idet revisor har afgivet revisionspåtegninger på årsregnskaberne for 2011-2018 for [by 1] Kommune, CVR-nr. xx-xx-xx-xx, og dermed ikke er ophørt med at deltage i den lovpligtige revision af den reviderede virksomhed senest syv år efter datoen for sin udpegelse.

Af Revisornævnets præmis fremgik følgende:

*Nævnet lægger i overensstemmelse med indklagedes erkendelse til grund, at indklagede har overtrådt kravene til revisionsopgavens varighed i revisorforordningens artikel 17, stk. 7, jf. § 2, stk. 1, nr. 6 og 7, i bekendtgørelse om kommunal og regional revision, idet indklagede har afgivet revisionspåtegninger på årsregnskaberne for 2011-2018 for [by 1] Kommune, CVR-nr. xx-xx-xx-xx, og dermed ikke er ophørt med at deltage i den lovpligtige revision af den reviderede virksomhed senest 7 år efter sin udpegelse. Nævnet bemærker, at formålet med bestemmelsen i revisorforordningens artikel 17, stk. 7, er at sikre revisors uafhængighed. Rotationsbestemmelsen er således en habilitetsregel, som skal sikre mod, at revisors tilknytning til en kunde over en længere periode skaber en familiaritetstrussel. Ifølge revisorlovens § 25, stk. 1, er såvel revisionsvirksomheden som den erklæringsafgivende revisor ansvarlig for overholdelse af rotationskravet på senest 7 år efter udpegelsen. Ved at have afgivet revisionspåtegninger på årsregnskaberne for [by 1] Kommune 8 år i træk, har indklagede overtrådt revisorforordningens § 17, stk. 7, og dermed tilsidesat god revisorskik. Det forhold at overtrædelsen skyldes en fejl i revisionsvirksomhedens it-system, at indklagede var i god tro og uvidende om overtrædelsen, at overtrædelsen ikke har haft nogen konkret betydning for indklagedes uafhængighed, samt at denne over for revisionsvirksomheden af Erhvervsstyrelsen er sanktioneret med en påtale, kan ikke føre til et andet resultat. Nævnet har ved sanktionsfastsættelse lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Efter nævnets 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. Da revisionsvirksomheden ifølge § 25, stk. 1, også er ansvarlig for overholdelse af rotationsreglerne fastsættes bøden – i lighed med nævnets kendelse af 13. juni 2016 i sag 14/2015 – til 75.000 kr., uanset revisionsvirksomheden ikke er sanktioneret med bøde.*

#### Sag 027-2023 Kendelse af 24. november 2023

Erhvervsstyrelsen havde rejst følgende klage:

At indklagede har overtrådt kravene til revisionsopgavens varighed i revisorforordningens<sup>1</sup> artikel 17, stk. 7, idet indklagede har afgivet revisionspåtegninger på årsregnskaberne for 2011-2018 for CC A/S, CVR-nr. xx-xx-xx-xx, og dermed ikke er ophørt med at deltage i den lovpligtige revision af den reviderede virksomhed senest syv år efter datoen for sin udpegelse.

Af Revisornævnets præmis fremgik følgende:

---

<sup>1</sup> Forordning nr. 537/2014 af 16. april 2014 (Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) om specifikke krav til lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden og om ophævelse af kommissionens afgørelse 2005/909/EF).

Nævnet lægger i overensstemmelse med indklagedes erkendelse til grund, at indklagede har overtrådt kravene til revisionsopgavens varighed i revisorforordningens artikel 17, stk. 7, idet indklagede har afgivet revisionspåtegninger på årsregnskaberne for 2011-2018 for CC A/S, CVR.nr. xx-xx-xx-xx, og dermed ikke er ophørt med at deltage i den lovpligtige revision af den reviderede virksomhed senest 7 år efter sin udpegelse. Nævnet bemærker, at formålet med bestemmelsen i revisorforordningens artikel 17, stk. 7, er at sikre revisors uafhængighed. Rotationsbestemmelsen er således en habilitetsbestemmelse, som skal sikre mod, at revisors tilknytning til en kunde over en længere periode skaber en familiaritetstrussel. Ifølge revisorlovens § 25, stk. 1, er såvel revisionsvirksomheden som den erklæringsafgivende revisor ansvarlig for overholdelse af rotationskravet på senest 7 år efter udpegelsen. Ved at have afgivet revisionspåtegninger på årsregnskaberne for CC A/S 8 år i træk, har indklagede overtrådt revisorforordningens artikel 17, stk. 7, og dermed tilsidesat god revisorskik. Det forhold at overtrædelsen skyldes en fejl i revisionsvirksomhedens it-system, at indklagede var i god tro og uvidende om overtrædelsen, at overtrædelsen ikke har haft nogen betydning for indklagedes uafhængighed, og at denne over for revisionsvirksomheden af Erhvervsstyrelsen er sanktioneret med en påtale, kan ikke føre til et andet resultat. Nævnet har ved sanktionsfastsættelse lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Efter nævnets faste praksis – også efter ændringen af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 – fastsættes i førstegangstilfælde en bøde på 100.000 kr. medmindre der foreligger formildende eller skærpende omstændigheder. Da revisionsvirksomheden ifølge § 25, stk. 1, også er ansvarlig for overholdelse af rotationsreglerne fastsættes bøden – i lighed med nævnets kendelse af 13. juni 2016 i sag 14/2015 – til 75.000 kr., uanset revisionsvirksomheden her ikke er sanktioneret med en bøde.

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

Sagerne under denne kategori, 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.

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

*Ingen sager i beretningsåret*

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

Revisors revisionshandling 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 arbejdsrapport, fordi resultater af udførte handlinger ikke fremgår og, at fx ved planlægning af en revision er afkrydsning på arbejdsrapporten ikke i sig selv tilstrækkeligt, fordi der skal være beskrivelse af konkret planlægning af revisionshandling i tilknytning hertil.

#### Sag 011/2022 Kendelse af 12. maj 2023

Erhvervsstyrelsen havde rejst følgende klagepunkter:

- a) At indklagede har overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, samt revisorlovens § 23, stk. 1, og § 4, stk. 2, nr. 3, i bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders tilrettelæggelse af arbejdet, ved revisionen af års- og koncernregnskabet for 2016 for Bank BB, idet han i forbindelse med afgivelsen af revisionspåtegning den 23. marts 2017 ikke sikrede, at der blev gennemført en tilstrækkelig konsultation med revisionsvirksomheden om kundeforholdet i forbindelse med indklagedes egen revurdering af kundeforholdet, herunder, at indklagede ikke udviste tilstrækkelig professionel skepsis ved udformningen af revurderingen, idet væsentlige oplysninger om CCs rolle i Bank BB og adfærd var udeladt i revurderingen, hvilket gjorde det umuligt for ledelsen i revisionsvirksomheden at iværksætte de nødvendige foranstaltninger til at imødegå det forøgede risikoniveau på kundeforholdet.
- b) At indklagede har overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, samt revisorlovens § 23, stk. 1, ved revisionen af års- og koncernregnskabet for 2016 for Bank BB, idet indklagede i forbindelse med afgivelsen af revisionspåtegning den 23. marts 2017 ikke har dokumenteret at have udført tilstrækkelig planlægning og revisionshandlinger vedrørende revision af gebyrer og provisionsindtægter, idet indklagede ikke som reaktion på, at Bank BBs interne kontroller på området var ineffektive, sikrede, at der blev iværksat tilstrækkelige yderligere revisionshandlinger til at reducere revisionsrisikoen på gebyrer og provisionsindtægter til et acceptabelt niveau.
- c) At indklagede har overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, samt revisorlovens § 23, stk. 1, ved revisionen af års- og koncernregnskabet for 2016 for Bank BB, idet indklagede i forbindelse med afgivelsen af revisionspåtegning den 23. marts 2017 ikke har dokumenteret at have udført tilstrækkelige revisionshandlinger vedrørende indlån og anden gæld, idet indklagede ikke som reaktion på, at Bank BBs interne kontroller på området var ineffektive, sikrede, at der blev iværksat tilstrækkelige yderligere revisionshandlinger til at reducere revisionsrisikoen på indlån og anden gæld til et acceptabelt niveau, samt at indklagede ikke har sikret tilstrækkelig dokumentation for, at oplysningerne i note 18 til års- og koncernregnskabet ikke indeholdte væsentlige fejl eller mangler.
- d) At indklagede har overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, samt revisorlovens § 23, stk. 1, ved revisionen af års- og koncernregnskabet for 2016 for Bank BB, idet indklagede ikke i forbindelse med afgivelsen af revisionspåtegning den 23. marts 2017 har dokumenteret at have udført tilstrækkelige revisionshandlinger som reaktion på risici for den daglige ledelses tilsidesættelse af kontroller, ligesom indklagede ikke har opnået en tilstrækkelig forståelse af relevante kontrolaktiviteter og forretningsgange i forbindelse med manuelle posteringer i bogføringen og ikke har dokumenteret, at der som led i revisionen af manuelle posteringer i bogføringen kunne anvendes test af kontroller. Desuden har indklagede ikke sikret tilstrækkelig dokumentation for den udførte stikprøve af manuelle posteringer i bogføringen.
- e) At indklagede har overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, revisorlovens § 23, stk. 1, samt § 35, stk. 3, nr. 1 og 2, i bekendtgørelse om revisionens gennemførelse i finansielle virksomheder m.v. samt finansielle koncerner, ved revisionen af års- og koncernregnskabet for 2016 for Bank BB, idet indklagede i forbindelse med afgivelsen af revisionspåtegning den 23. marts 2017 ikke har dokumenteret at have opnået tilstrækkelig forståelse af forretningsprocesser og kontrolaktiviteter vedrørende udlån eller dokumenteret at være [have] udført tilstrækkelige revisionshandlinger vedrørende værdiansættelsen af udlån:

- Indklagede har ikke dokumenteret, at han opnåede en tilstrækkelig forståelse af forretningsprocessen for udlån og som konsekvens af at to interne kontroller var ineffektive undlod at gennemføre yderligere revisionshandlinger for at sikre tilstrækkeligt revisionsbevis med henblik på at reducere risikoen for væsentlig fejlinformation i Bank BBs års- og koncernregnskab hidrørende fra de to fejlende kontroller.
- Indklagede har ikke dokumenteret, at der blev foretaget en tilstrækkelig revision af Bank BBs eksponering med EE A/S med henblik på at konstatere, om der var tale om én eksponering efter § 35, stk. 1, nr. 1, i bekendtgørelse om revisionens gennemførelse i finansielle virksomheder m.v. samt finansielle koncerner, med deraf følgende pligt til afrapportering i revisionsprotokollatet, jf. § 35, stk. 1, i førnævnte bekendtgørelse, ligesom indklagede ikke har sikret tilstrækkelig dokumentation for eksponeringens værdiansættelse.
- Indklagede har ikke sikret tilstrækkelig dokumentation for værdiansættelsen af Bank BBs eksponering med DD, særligt for så vidt angår revisionen af afgivne sikkerhedsstillelser på Bank BBs eksponering med denne.

f) Indklagede har overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, samt revisorlovens § 23, stk. 1, samt § 2, stk. 3, i bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders tilrettelæggelse af arbejdet, ved revisionen af års- og koncernregnskabet for 2016 for Bank BB, idet indklagede i forbindelse med afgivelsen af revisionspåtegning den 23. marts 2017 ikke har dokumenteret at have opnået tilstrækkelig forståelse af de tilhørende forretningsprocesser samt kontrolaktiviteter, som Bank BB skulle implementere som reaktion på it-relaterede risici, jf. BEC-rapporten af 17. januar 2017, og at indklagede som reaktion på, at Bank BBs interne kontroller på området var ineffektive undlod at sikre, at der blev iværksat tilstrækkelige yderligere revisionshandlinger til at reducere revisionsrisikoen til et acceptabelt niveau for de områder, som de ineffektive kontroller skulle modvirke. Endvidere har indklagede ikke dokumenteret, at indklagedes opgaveteam havde de fornødne tekniske kompetencer vedrørende relevant informationsteknologi.

g) Indklagede har overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, revisorlovens § 23, stk. 1, samt § 12, i bekendtgørelse om revisionens gennemførelse i finansielle virksomheder m.v. samt finansielle koncerner, ved revisionen af års- og koncernregnskabet for 2016 for Bank BB, idet indklagede ikke i forbindelse med afgivelsen af revisionspåtegning den 23. marts 2017 har dokumenteret at have udført tilstrækkelig planlægning og revisionshandlinger vedrørende transaktioner med nærtstående parter og spekulationsforbuddet, jf. § 77, 1, i lov om finansiel virksomhed, og som følge heraf ikke at have dokumenteret, hvorvidt oplysningerne i såvel revisionsprotokollatet til års- og koncernregnskabet samt ledelsesberetningen til års- og koncernregnskabet afspejlede de faktiske oplysninger om nærtstående parter og transaktioner med disse, jf. § 12, nr. 2, i bekendtgørelse om revisionens gennemførelse i finansielle virksomheder m.v. samt finansielle koncerner, samt erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 7.

h) Indklagede har overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, samt revisorlovens § 23, stk. 1, ved revisionen af års- og koncernregnskabet for 2016 for Bank BB, idet indklagede i forbindelse med afgivelsen af revisionspåtegningen den 23. marts 2017 ikke har dokumenteret at have udført tilstrækkelige risikovurderings og revisionshandlinger eller udvist den fornødne professionelle skepsis, vedrørende revisionen af værdiansættelsen af udskudt skatteaktiv, og idet indklagede ikke har sikret et tilstrækkeligt bevis for, at de forudsætninger, der ligger til grund for det af ledelsen aflagte budget, og som indgik i indklagedes revision af værdiansættelsen af skatteaktiver, var tilstrækkeligt underbyggede.

- i) Indklagede har overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, revisorlovens § 23, stk. 1, samt punkt 46, i bilag 2 til § 32, i bekendtgørelse om revisionens gennemførelse i finansielle virksomheder m.v. samt finansielle koncerner, ved revisionen af års- og koncernregnskabet for 2016 for Bank BB, idet indklagede i forbindelse med afgivelsen af revisionspåtegningen den 23. marts 2017 ikke har dokumenteret at have udført tilstrækkelige revisionshandlinger eller udvist den fornødne professionelle skepsis vedrørende revisionen af going concern og præsentationen af oplysninger i regnskabet vedrørende kernekapital og solvens, ligesom det ikke er dokumenteret, at der blev udført tilstrækkelige handlinger vedrørende opgørelsen af solvensbehovet. Indklagede har ikke sikret et tilstrækkeligt bevis for, at de forudsætninger, der ligger til grund for det af ledelsen aflagte budget, og som indgik i såvel indklagedes vurdering af forudsætningen for Bank BBs fortsatte drift samt Bank BBs beregning af solvensbehovet, var tilstrækkeligt underbyggede.
- j) Indklagede har overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, revisorlovens § 23, stk. 1, samt § 7, stk. 2, 3. pkt., i bekendtgørelse om revisionens gennemførelse i finansielle virksomheder m.v. samt finansielle koncerner, ved revisionen af års- og koncernregnskabet for 2016 for Bank BB, idet indklagede ikke i forbindelse med afgivelsen af revisionspåtegning den 23. marts 2017 har dokumenteret at have udført tilstrækkelig efterprøvning af dokumentationen for den af ledelsens anførte status for efterlevelse af påbud afgivet af Finanstilsynet.
- k) Indklagede har overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, samt revisorlovens § 23, stk. 1, ved revisionen af års- og koncernregnskabet for 2016 for Bank BB, idet indklagede ikke i forbindelse med afgivelsen af revisionspåtegning den 23. marts 2017 har dokumenteret sin stillingtagen til, om han i revisionspåtegningen skulle have medtaget en oplysning i revisionspåtegningen om muligt erstatnings- og strafansvar for ledelsen i Bank BB, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, ligesom indklagede ikke har dokumenteret, om de ved revisionen konstaterede mangler i Bank BBs drift, medførte, at § 71, stk. 1, i lov om finansiell virksomhed, og § 9, stk. 1 og 2, i bekendtgørelse om ledelse og styring af pengeinstitutter m.fl., (ledelsesbekendtgørelsen), kunne være overtrådt, hvorved ledelsen i Bank BB ville ifalde et strafansvar.
- l) Indklagede har overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, og revisorlovens § 23, stk. 1, ved afgivelse af erklæring, jf. revisorlovens § 1, stk. 2, den 8. marts 2017 om en af ledelsen i Bank BB udarbejdet udtalelse over for II A/S dateret 10. februar 2017 for perioden 1. november 2015-31. oktober 2016, om varetagelse af [banktype 2]-funktionen, idet indklagede ikke har dokumenteret at have udført tilstrækkelig planlægning og arbejdshandlinger på erklæringsopgaven.
- m) Indklagede har overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, revisorlovens § 23, stk. 1, ved afgivelse af erklæring, jf. revisorlovens § 1, stk. 2, den 9. juni 2017 om Bank BBs ledelses erklæring over for II A/S om [produkt 2]-sikkerhed dateret 8. juni 2017 for perioden 1. januar – 31. december 2016, idet indklagede ikke har dokumenteret at have udført tilstrækkelig planlægning og arbejdshandlinger på erklæringsopgaven.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

*”Klagepunkt a*

*Revisornævnet bemærker, at overholdelse af kravene til dokumenteret accept af såvel kunden som opgaven er af særlig vigtighed i en situation som den foreliggende, hvor kundeforholdet vedrører en finansiell virksomhed, og hvor tidligere revisor havde afgivet en påtegning indeholdende en*

supplerende oplysning om muligt ansvar for ledelsen, ligesom indklagede var bekendt med bilag 23, Finanstilsynets rapport af 17. maj 2016.

Det er dokumenteret, at den øverste ledelse i HH P/S deltog i kundeaccepten, og indklagede indstillede at Bank BB skulle klassificeres som højrisikokunde, jf. bilag 18, indklagedes notat til bl.a. CEO HH1 af 21. juni 2016. En sådan klassifikation vil normalt udløse særlige revisionshandling. Det er ikke dokumenteret, at indklagede i denne forbindelse har handlet i strid med god revisorskik. Indklagede frifindes derfor for dette klagepunkt.

#### Klagepunkt b

...

Det fremgår af indklagedes arbejdspapirer, således bl.a. bilag 39, 2.10.1.HLC40 og sammenfatningen i 4.5.6 ("Summary of control deficiencies"), at indklagede har konstateret, at visse væsentlige kontroller er ineffektive, men det anføres tillige i 2.10.1.HLC40, at der på dette område ikke planlægges yderligere skridt. Derimod anføres i "Summary" at der vil blive lagt mere vægt på Substansrevision.

Revisornævnet finder ikke, at den anførte revision er tilstrækkeligt dokumenteret ved det af indklagede herom fremlagte materiale, der i vidt omfang består af standardtekster uden tilstrækkelig beskrivelse af, hvilke revisionshandling, der er udført, samt resultatet heraf. Revisornævnet finder det herefter på baggrund af sagens oplysninger godtgjort, at indklagede ved revision af års- og koncernregnskabet for 2016 for Bank BB ikke med fornøden professionel skepsis har udført tilstrækkelige revisionshandling vedrørende gebyrer og provisionsindtægter, og at indklagede som reaktion på, at Bank BBs interne kontroller på området var ineffektive, burde have sikret og dokumenteret, at der blev iværksat tilstrækkelige yderligere revisionshandling til at reducere revisionsrisikoen på gebyrer og provisionsindtægter til et acceptabelt niveau. 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 klagepunkt b.

#### Klagepunkt c

...

Det fremgår af indklagedes arbejdspapirer, at der også på dette område er identificeret væsentlige risici, således bl.a. vedrørende adgang til at fastsætte rentesatser, jf. bilag 64. Det fremgår endvidere, af bilag 73b, at "Der er foretaget andre Substanshandling i form af test af rentetarvler, gennemgang af konti..." Omfanget og karakteren af disse handling er imidlertid ikke tilstrækkeligt dokumenteret, og det er således ikke muligt at vurdere de enkelte revisionshandlingers tilstrækkelighed eller at vurdere de trufne konklusioner på baggrund af det udførte arbejde.

Revisornævnet finder det herefter på baggrund af sagens oplysninger godtgjort, at indklagede ved revision af års- og koncernregnskabet for 2016 for Bank BB ikke med fornøden professionel skepsis har planlagt og udført tilstrækkelige revisionshandling vedrørende indlån og anden gæld, og at indklagede som reaktion på, at Bank BBs interne kontroller på området var ineffektive, burde have sikret, at der blev iværksat tilstrækkelige yderligere revisionshandling til at reducere revisionsrisikoen på indlån og anden gæld til et acceptabelt niveau.

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 klagepunkt c.

#### Klagepunkt d

Revisornævnet bemærker, at indklagede i bilag 84 og 85 har identificeret svagheder ved den interne kontrol i Bank BB, ligesom der er redegjort for, hvilke revisionshandlinger, der i denne forbindelse bør foretages. Den forelagte dokumentation, der bl.a. omfatter henvisninger til ikke fremlagte arbejds papirer, giver imidlertid ikke mulighed for at bedømme omfanget af de udførte revisionshandlinger i forhold til det påkrævede og det er ikke muligt at identificere resultatet af de foretagne stikprøver, lige som stikprøverne ikke umiddelbart kan identificeres. Som sagen foreligger oplyst, herunder i mangel af yderligere dokumentation for de udførte handlinger, tiltræder Revisornævnet derfor, at indklagede i dette forhold har handlet i strid med god revisorskik som anført af klageren.

#### Klagepunkt e

##### e.1.

Det fremgår af bilag 93, at indklagede har identificeret interne kontroller, der ikke var effektive, vedrørende punkterne L 2 og L3. Som anført af klager finder Revisornævnet, at det ikke er tilstrækkeligt dokumenteret i revisionsfilen, at indklagede har gennemført yderligere handlinger med henblik på sikre tilstrækkelig revisionsbevis for at reducere risikoen for væsentlig fejlinformation i Bank BBs års- og koncernregnskab hidrørende fra disse to fejlende kontroller. På denne baggrund findes indklagede skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik på dette klagepunkt.

##### e.2.

Som anført ovenfor, var indklagede, da han afgav erklæring, bekendt med Finanstilsynets rapport af XX. Det fremgår heraf side 20-22, at Finanstilsynet fandt, at der var flere væsentlige mangler i Bank BBs beslutningsgrundlag vedrørende engagementet med EE A/S. Dette til trods for, at der var tale om et beløbsmæssigt væsentligt engagement, der endda af Bank BBs ledelse påtænkes udvidet. Finanstilsynet konkluderer, at der var tale om uforsvarlig kreditgivning. Det fremgår endvidere, at Finanstilsynet ville udstede påbud i medfør af § 350 i lov om finansiel virksomhed om at ophøre med køb eller belåning af fordringer fra EE A/S. Revisornævnet finder, at indklagede ikke har dokumenteret, at der på den anførte, meget alvorlige, baggrund blev foretaget tilstrækkelige revisionshandlinger vedrørende dette engagement. Revisornævnet bemærker, at indklagede i sin skrivelse af 25. januar 2022 til klager tilkendegiver, at han tager klagers opfattelse af dokumentationen til efterretning. Indklagede findes herefter skyldig i manglende dokumentation som anført af klager.

For så vidt angår den del af klagepunktet, der vedrører revisionsprotokollatet, bemærker Revisornævnet, at revisionsprotokollatet indeholder omtale af engagementet og af Finanstilsynets indgriben. Revisornævnet finder denne omtale tilstrækkelig.

##### e.3.

Revisornævnet tiltræder, som anført af klager, at der ikke foreligger tilstrækkelig dokumentation for indklagedes kontrol af værdiansættelsen af selvskyldnerkautionen. Herunder er indklagedes oplysning i bilag 4, brev af 30. september 2021 om, at man havde adgang til dokumentationen, ikke underbygget og ikke i sig selv tilstrækkelig.

#### Klagepunkt f

Indklagede har i bilag 140 anført bl.a.:

” We have reviewed access to BEC – and found out that design of control is not effective as there is no periodical review of assecs [access]to systems and internal transactions are not reviewed systematical. Further we identified a person resigned from the company in november 2016 who had not been deleted. We have tested that LL2 A/S only have access to reg number for LL2 A/S activity. There are no profile for user – ensuring segregation of duties. Compensating control in place are that transfer of money external should be approved by two persons.”



*Indklagede har omvendt i revisionsprotokollatet bilag 13, side 991, under punkt 7.1. sammenfattende anført, at man anser ”den del af Bank BBs it- anvendelse, der administreres af BEC, for at være betryggende.”*

*Det fremgår imidlertid ikke af BEC-erklæringen, om Bank BB som foreskrevet har foretaget en selvstændig vurdering af hvilke yderligere kontroller, der er relevante. Det er heller ikke dokumenteret i hvilket omfang indklagede har undersøgt, om Bank BB har etableret yderligere, kompletterende kontroller. Indklagede har med røde markeringer i arbejdspapirerne påpeget en række forhold, der giver anledning til yderligere undersøgelser, men det fremgår ikke af de underliggende arbejdspapirer, at revisor har gennemlæst dokumenterne, testet IT-kontrollerne og konkluderet på deres effektivitet. Indklagede findes herefter skyldig i manglende dokumentation vedrørende dette forhold.*

*Som sagen foreligger oplyst finder Revisornævnet det ikke godtgjort, at indklagede burde have inddraget yderligere IT- kompetence i revisionen. Det bemærkes i den forbindelse, at klager ikke har godtgjort, at fornødne IT- kompetencer ikke var tilstede. Indklagede frifindes derfor for denne del af klagepunktet.*

#### *Klagepunkt g*

*Som klagen er rejst, omfatter den dels spørgsmål om indklagedes kontrol af, om ledelsesberetningen i Bank BBs årsrapport for 2016 indeholdt korrekte oplysninger om ejerkredsen, dels om indklagedes revisionshandlinger vedrørende nærstående parter og overholdelse af spekulationsforbuddet i lov om finansiel virksomhed § 77 har været tilstrækkelig.*

*Det må lægges til grund, at indklagede, jf. dennes håndskrevne noter på et udkast til årsrapporten for 2016, var opmærksom på, at årsrapporten muligt ikke indeholdt korrekte oplysninger. Det er ikke dokumenteret, at indklagede har forholdt sig til dette, herunder ved at sammenholde de i årsrapporten indeholdte oplysninger med andre data.*

*Indklagede har i bilag 147 anført:*

*“Many customers in the bank is related to shareholders or boardmembers business connections. It has been a challenge to get an overview of managements relation to clients.”*

*Som anført af klager er det trods denne konstatering ikke dokumenteret, at indklagede har taget stilling til de forskellige ledelsesmedlemmers relationer til Bank BB.*

*Vedrørende spekulationsforbuddet i § 77 i lov om finansiel virksomhed har indklagede i bilag 150 vedrørende CC citeret den tidligere revisor DDI P/S for mundtligt at have meddelt, at der ikke skulle foretages nærmere undersøgelser vedrørende denne. Det anføres sammesteds, at der ikke er fundet fejl ved en gennemført test, men denne test er ikke dokumenteret eller nærmere beskrevet. Det fremgår heller ikke, om indklagede har taget stilling til det af DDI P/S i bilag 152 anførte om, at direktør OO ved dennes erhvervelse af kapitalandele i LL A/S kan have overtrådt spekulationsforbuddet, eller om indklagede har forholdt sig til oplysningerne om, at der var i alt 8 mellemværender, som DDI P/S ikke kunne få adgang til.*

*Revisornævnet finder at indklagede ikke har kunnet henholde sig til en gengivelse af en mundtlig oplysning fra en tidligere revisor, som det i øvrigt må antages, at indklagede uden vanskelighed kunne have indhentet fornøden dokumentation fra.*

*Efter en samlet vurdering tiltræder Revisornævnet, at indklagede er skyldig i dette klagepunkt, idet nævnet dog ikke finder, at indklagede har haft nogen særskilt pligt til at søge afklaret, hvorfor en ny ejer var indtrådt i Bank BB. For så vidt angår den del af klagen, der vedrører dokumentation for omtalen i revisionsprotokollatet, skal Revisornævnet bemærke, at et revisionsprotokollat ikke er omfattet af revisorlovens § 1, idet protokollatet ikke en erklæring. Imidlertid er revisors afgivelse af revisionsprotokollatet omfattet af regelsættet fra Finanstilsynet, hvorved der er skabt et retligt grundlag for protokollatet og dets indhold og der således sker en direkte rapportering til*

myndighedens brug af protokollatet i finansielle virksomheder. Revisornævnet anser derfor protokollatet for omfattet af Revisornævnets kompetence.

#### Klagepunkt h

Det anføres af indklagede i bilag 154:

” Management has made budget for 2017 showing a profit before tax Dkk 5,2 mio. We assess that it would be possible with new management and board to realize that. RR has informed that they are on budget for the first Quarter. The budget seems optimistic on the other side there is many good action to increase earnings for the coming years.”

Det anføres dog også, at skatteaktivets værdi vil kunne mindskes, jf. således bilag 155, hvori anføres, at “Due to the company have a loss during the year the tax asset can be devaluated.”

Indklagede har desuden i bilag 157 anført, at skatteaktivet er et af de aktiver, der indeholder væsentlige skøn.

Det anføres endvidere i bilag 160, at indklagede har foretaget en bedømmelse af Bank BBs opgørelse af skattepligtig indkomst og budgettet og på denne baggrund konkluderet, at skatteaktivet kan anvendes. Der henvises heri tillige til Bank BBs resultater for de første to måneder af 2017.

Revisornævnet finder, at den anførte gennemgang af opgørelsen af selskabets skattepligtige indtægt og budget i sig selv, særligt henset til de erkendte usikkerhedsmomenter, ikke udgør tilstrækkelig dokumentation for værdiansættelsen af skatteaktivet. Særligt har indklagede ikke dokumenteret at have forholdt sig til forudsætningerne for budgettet, samt Bank BBs mulighed for inden for en fremtidig periode at kunne udnytte underskuddet. Det bemærkes i den forbindelse, at der havde været en væsentlig negativ afvigelse i forhold til budgettet i det foregående år.

#### Klagepunkt i

...

Indklagede har ikke dokumenteret, at de revisionshandlinger, der forudsattes i bilag 161 er udført, og har ikke udvist fornøden professionel skepsis ved revisionen af fortsat drift. Som sagen foreligger oplyst finder Revisornævnet, at der ikke er tilstrækkeligt grundlag for at statuere tilsidesættelse af god revisorskik vedrørende præsentationen i Bank BBs årsrapport vedrørende kernekapital og solvens, eller vedrørende opgørelsen af solvensbehovet. Revisornævnet henviser i øvrigt til Bekendtgørelse om revisionens gennemførelse i finansielle virksomheder m.v. samt finansielle koncerner, hvoraf revisors opgaver i relation til opgørelse af solvensbehov / solvenskapitalkrav i pkt. 46 i bilag 2 til bekendtgørelsen er beskrevet.

Med denne begrænsning tiltræder Revisornævnet, at indklagede har handlet i strid med god revisorskik som anført af klageren.

#### Klagepunkt j

Når indholdet i indklagedes arbejdspapir bilag 172 sammenholdes med tilførslerne i revisionsprotokollen bilag 13, herunder særligt side 979 og 1013- 1021, finder Revisornævnet det ikke tilstrækkelig godtgjort, at dokumentationen af indklagedes efterprøvning af ledelsens status er utilstrækkelig. Indklagede frifindes herefter for dette klagepunkt.

#### Klagepunkt k

Bank BBs tidligere revisor, DD1 P/S, har i bilag 16, årsrapport for Bank BB for 2015, i revisionspåtegningen af 29. marts 2016 anført, at Finanstilsynets undersøgelse ville kunne medføre, at medlemmer af Bank BBs ledelse ville kunne ifalde ansvar for overtrædelse af bl.a. lov om finansiell virksomhed § 117. Dette er uddybet i revisionsprotokollat af samme dato bilag 179 s. 905 f.

*Indklagede har i forbindelse med den af klageren foretagne høring oplyst, at han ikke fandt det påkrævet at oplyse herom i årsrapporten for 2016.*

*Indklagedes overvejelser herom er dokumenteret i bilag 180, der imidlertid alene indeholder afkrydsning, uden at det i øvrigt er muligt at konstatere, hvilke overvejelser indklagede har gjort sig.*

*Indklagede har herudover jf. bilag 181 konsulteret FF3, HH P/S, om et konkret forhold vedrørende overtrædelse af lov om værdipapirhandel, men der er her tale om oplysninger vedrørende enkeltstående forhold fra 2015, der ikke dokumenterer indklagedes stillingtagen i øvrigt.*

*Henset til forholdets alvor finder Revisornævnet, at indklagede ikke tilstrækkeligt har dokumenteret sin stillingtagen til, om han i revisionspåtegningen skulle have medtaget en oplysning i revisionspåtegningen om muligt erstatnings- og strafansvar for ledelsen som anført i klagen.*

*Indklagede herefter skyldig i dette klagepunkt.*

#### *Klagepunkt l*

...

*Af sagen fremgår det, at indklagede har udført 21 kontrolaktiviteter. Det fremgår imidlertid ikke, at der er fastlagt art, tidsmæssig placering og omfang af planlagte handlinger.*

*Herefter og på baggrund af sagens øvrige oplysninger finder nævnet det godtgjort, at indklagede ved afgivelse af erklæring om en af ledelsen i Bank BB udarbejdet udtalelse over for II A/S dateret 10. februar 2017 for perioden 1. november 2015 – 31. oktober 2016 om varetagelse af [banktype 2]-funktionen, ikke har dokumenteret, at han med den fornøden professionel skepsis har udført tilstrækkelig planlægning og arbejdshandlinger på erklæringsopgaven.*

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

#### *Klagepunkt m*

...

*Revisornævnet finder det på baggrund af sagens oplysninger godtgjort, at indklagede ved afgivelse af erklæring om Bank BBs ledelses erklæring over for II A/S om [produkt 2]-sikkerhed dateret 8. juni 2017 for perioden 1. januar – 31. december 2016 ikke har dokumenteret, at han med den fornøden professionel skepsis har planlagt og udført tilstrækkelige arbejdshandlinger vedrørende erklæringsopgaven.*

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

....”

Indklagede blev pålagt en bøde på 150.000 kr.

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

#### Sag 99/2021 Kendelse af 23. maj 2023

Erhvervsstyrelsen havde rejst følgende klagepunkter:

a) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2017/18 for BB A/S, idet der ikke er dokumentation for, at der med den fornødne professionelle skepsis er udført tilstrækkelige risikovurderingshandlinger som led i revisionsplanlægningen, og at der ikke er foretaget en tilstrækkelig planlægning af revisionen af indtægtsområdet samt tilgodehavender.

b) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, er overtrådt ved

afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2017/18 for BB A/S, idet det ikke er dokumenteret, at der med den fornødne professionelle skepsis er udført tilstrækkelige revisionshandlinger, herunder vurdering af selskabets anvendte regnskabspraksis, og idet der ikke er dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende selskabets omsætning fra salg af licensaftaler samt tilgodehavender fra salg af licensaftaler.

c) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2018/19 for BB A/S, idet det ikke er dokumenteret, at der med den fornødne professionelle skepsis er udført tilstrækkelige revisionshandlinger, herunder vurdering af selskabets anvendte regnskabspraksis, og idet der ikke er dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende selskabets omsætning fra salg af licensaftaler

d) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2018/19 for BB A/S, idet grundlaget for den i revisionspåtegningen foretagne fremhævelse om usikkerhed vedrørende going concern ikke er tilstrækkeligt dokumenteret.

e) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2017/18 og 2018/19 for BB A/S, idet det ikke er dokumenteret, at det som led i revisionen er afdækket, at selskabets erhvervelse af egne aktier mod vederlag fra hovedaktionærens 2 holdingselskaber DD ApS og EE ApS ikke er sket inden for selskabets frie reserver i henhold til den seneste årsrapport, samt at erhvervelsen ikke overstiger de frie reserver på erhvervestidspunktet. Der er desuden ikke dokumentation for, at transaktionerne er sket på markedsmæssige vilkår. Hvortil kommer, at erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, er overtrådt, idet der i revisionspåtegningen ikke er oplyst om muligt ledelsesansvar, da erhvervelserne af egne aktier i strid med selskabslovens § 197, stk. 1, har oversteget selskabets frie reserver.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

Klagepunkt a

Årsrapporten for regnskabsåret 2017/2018 for BB A/S

*Revisornævnet lægger til grund, at indklagede tiltrådte som revisor for BB A/S den 21. december 2017 – efter regnskabsårets udløb – med henblik på at afgive revisionserklæring på årsregnskabet for 2016/17 samt, at der i årsregnskabet for 2016/17 blev foretaget korrektioner af væsentlige fejl vedrørende tidligere regnskabsår, som blandt andet omfattede tilbageførsel af indregnet omsætning i 2015/16 med en negativ regnskabsmæssig påvirkning af resultatet for 2015/16 på 43.362 t.kr. før skat.*

*Revisornævnet lægger endvidere til grund, at indklagede ved revisionen af årsregnskabet for 2016/17 – hvor licensaftalen, som blev faktureret den 30. juni 2017 til JJ ApS, udgjorde omsætningen og hele debitortilgodehavendet pr. 30. juni 2017 – foretog en gennemgang af Master Partner Agreement og vurderede, at kriteriet for indregning af omsætning og debitortilgodehavende var opfyldt.*

*For så vidt angår indklagedes revisionen af regnskabsåret 2017/18 lægger Revisornævnet til grund, at indklagede ved sin planlægning i den indledende regnskabsanalyse har konstateret, 1) at omsætningen var steget betragteligt i forhold til forudgående regnskabsår og, at der derfor kunne*

være risici forbundet med tilstedeværelse og periodisering, at der 2) var sket en tilsvarende stigning i tilgodehavender, og at der derfor kunne være risici forbundet med tilstedeværelse, periodisering og værdiansættelse samt, 3) at indklagedes forhåndsantagelse om en betydelig risiko for besvigelser på indtægtsområdet var afkræftet, hvilket indklagede begrundede med, at risikoen for besvigelser i relation til indregning af omsætningen var normal henset til få transaktioner, tillid til ledelsen og brug af en ekstern rådgiver.

Revisornævnet har endvidere lagt til grund, at indklagede ikke har identificeret særlige risici på regnskabs- eller revisionsmålsniveau, men vurderet områderne omsætning og debitorer som væsentlige revisionsområder.

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede i sin efterfølgende redegørelse af 24. april 2020 har oplyst, at han ved revisionens opstart var blevet gjort bekendt med, at samarbejdet med licenspartneren JJ ApS var blevet ramt af problemer, samt at aftalen med licenspartneren JJ ApS den 10. december 2018 – få dage forinden indklagede afgav revisionserklæring på årsregnskabet for 2017/18 - blev overdraget til et nystiftet [udenlandsk 2] selskab i forbindelse med betaling af et sign on fee på 4 mio. kr.

Revisornævnet finder på denne baggrund, at BB A/S` forretningsmodel, som denne er beskrevet i selskabets årsrapport for 2016/17 og Master Partner Agreement – omfattende engangsbetaling med lang kredittid ved overdragelse af territoriale rettigheder til en samarbejdspartner med henblik på salg af BB A/S-produkter inden for et afgrænset geografisk marked efterfulgt af indtægter ved varesalget til og serviceaftaler med samarbejdspartneren - endnu ikke havde vist sin duelighed i praksis.

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede ikke har konsulteret Revisionsvirksomhed Xs faglige afdeling vedrørende indregningskriterier, herunder fået foretaget en faglig gennemgang af de foreliggende indgåede licensaftaler.

Revisornævnet lægger endvidere til grund, at det fremgår af selskabets budget, at der skulle skaffes kapital på 98 mio. kr. i perioden fra den 1. juli 2018 til den 31. januar 2019, at den budgetterede omsætning var stigende fra 47 mio. kr. i 2017/18 til 192 mio. kr. i 2018/19, stigende til henholdsvis 609 mio. kr. og 914 mio. kr. 2019/20 og 2020/21 samt, at der var budgetteret med stærkt stigende resultater for de pågældende regnskabsår.

Som udgangspunkt og hovedregel skal et regnskabs indtægtsområde i en revisors planlægning tillægges høj risikovurdering.

Revisornævnet finder på den ovenfor anførte baggrund, at der var flere indikationer på en øget risiko i relation til indregning (forekomst) af omsætningen for årsregnskabet for 2017/18, herunder særligt misligholdelsen af JJ ApS aftalen af 30. juni 2017 samt det forhold, at aftalen reelt ikke havde medført noget efterfølgende varesalg i overensstemmelse med det stipulerede salg ifølge Master Partner Agreement i det første aftaleår.

Revisornævnet finder, at indklagede i sit planlægningsmemo i lyset af disse forhold burde have revurderet og dokumenteret sine overvejelser om, hvorvidt omfanget af korrektioner til tidligere års regnskaber burde påvirke risikovurderingen vedrørende revisionen af årsregnskabet for 2017/18, herunder medføre en forøget risikovurdering vedrørende indregningen af indtægter samt, at indklagede i sit planlægningsmemo burde have dokumenteret sin stillingtagen til, om den af ledelsen valgte regnskabspraksis, jf. klagepunkt b, vedrørende indregning af indtægter fra salg af licensaftaler var forbundet med en forøget risiko. Det tilføjes i tilknytning hertil, at det i indklagedes planlægningsmemo anførte om, at selskabet følger årsregnskabsloven, ikke kan føre til et andet resultat.

Revisornævnet finder endvidere, at det forhold - at der var fejl i det tidligere årsregnskab, regnskabsåret 2015/16 - burde have medført, at indklagede – når ledelsen bortset fra et enkelt bestyrelsesmedlem var uændret i 2017/18 - i sin planlægning burde have dokumenteret sin stillingtagen til, om noget lignende ville kunne forekomme igen, ligesom indklagede i sit planlægningsmemo burde have dokumenteret sine overvejelser om ledelsens integritet. Det forhold, at indklagede ved revisionen af årsregnskabet for 2016/17 i sine arbejds papirer vedrørende revision af dette regnskabsår havde forholdt sig til en eventuel risiko for, om noget lignende som sket i regnskabsåret 2015/16 kunne forekomme igen, kan ikke føre til et andet resultat.

Revisornævnet finder på denne baggrund, at det er en mangel ved indklagedes revision af årsregnskabet for 2017/18 for BB A/S, at indklagede ikke i sine arbejds papirer har dokumenteret, at han har foretaget tilstrækkelige risikovurderingshandlinger henset til forekomsten af de foreliggende indikatorer på forøget risiko ved revisionen. Indklagede har ikke dokumenteret at have udvist den fornødne professionelle skepsis ved planlægningen af revisionen af tilgodehavender samt af indtægtsområdet, herunder dokumenteret at have udvist tilstrækkelig professionel skepsis ved sin vurdering af, om der var en betydelig besvigelsesrisiko forbundet med omsætningen og, om denne kunne afkræftes. Indklagedes utilstrækkelige risikovurderingshandlinger har medført, at planlægningen af revisionen af omsætning og tilgodehavender fra salg af licenser har været utilstrækkelig og, at der på den baggrund ikke er foretaget tilstrækkelig planlægning af de fornødne revisionshandlinger med henblik på at kunne opnå tilstrækkeligt og egnede revisionsbevis for regnskabsposterne omsætning og tilgodehavender fra salg af licenser i årsregnskabet for 2017/18, jf. klagepunkt b.

Indklagede har herved tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, og overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2017/18 for BB A/S, idet der ikke er tilstrækkelig dokumentation for, at indklagede med den fornødne professionelle skepsis har udført tilstrækkelige risikovurderingshandlinger som led i revisionsplanlægningen, og idet indklagede ikke har dokumenteret at have foretaget en tilstrækkelig planlægning af revisionen af indtægtsområdet samt af tilgodehavender.

#### Klagepunkt b

##### Årsrapporten for regnskabsåret 2017/2018 for BB A/S

Revisornævnet lægger til grund, at omsætningen i årsregnskabet for 2017/18 for BB A/S udgjorde 45.867 t.kr., at heraf udgjorde omsætning fra salg af "territorial rights" (licensaftaler) 45.063 t.kr., at omsætning vedrørende licensaftaler udgjorde 34.673 t.kr. i det foregående årsregnskab for 2016/17 samt, at det af anvendt regnskabspraksis fremgår, at omsætningen indregnes i årsregnskabet "if delivery and risk transfer to the buyer have taken place before the end of the year, and if the income can be determined reliably and is expected to be received."

Revisornævnet lægger videre til grund, at omsætningen i 2017/18 fra salg af licensaftaler udgjordes af 3 aftaler, som alle er indgået umiddelbart inden regnskabsårets udløb og faktureret på balancedagen 30. juni 2018 med betalingsbetingelser opdelt i rater på 6 til 12 måneder.

Revisornævnet finder, at risikoen ved indregningen af omsætningen øges, når BB A/S` forretningsmodel endnu ikke har vist sin duelighed i praksis, og når næsten hele omsætningen kan henføres til 3 fakturaer – beroende på aftaler indgået umiddelbart forud for balancedagen og udstedt på balancedagen - indeholdende betalingsbetingelser, som medfører, at hele betalingen først forfalder efter indklagedes erklæringsafgivelse for regnskabsåret 2017/18 sammenholdt med,

at licensaftalerne er indgået med nyetablerede selskaber. Revisornævnet finder på denne baggrund, at disse forhold burde have skærpet indklagedes professionelle skepsis i relation til det af selskabet valgte indtægts- og indregningskriterie.

Revisornævnet lægger videre til grund, at i det udfyldte revisionsprogram vedrørende revision af omsætningen har indklagede dokumenteret at have forholdt sig til, at indtægter indregnes på leverings-/overdragelsestidspunktet, og at dette er kontinuerligt med sidste år og i overensstemmelse med anvendt regnskabspraksis samt, at i det udfyldte revisionsprogram vedrørende debitorer har indklagede vedrørende lang kredittid anført, at denne skyldes, at der er tale om salg af licensrettigheder til virksomheder, og at der, før salget og distributionen kan ske, først skal etableres et marked, hvilket er årsagen til den lange kredittid. Derimod har indklagede ikke dokumenteret i sine arbejdspapirer at have foretaget en gennemgang og vurdering af, om kontraktvilkår mv. opfylder de relevante betingelser i henhold til det anvendte indtægtskriterie, eller om, hvorvidt den anvendte regnskabspraksis er i overensstemmelse med den regnskabsmæssige begrebsramme, herunder årsregnskabslovens § 49, stk. 2.

Revisornævnet lægger videre til grund, at omsætningen i 2016/17 fra salg af licensaftaler bestod af salg til en enkelt kunde, JJ ApS, at denne kunde ikke havde foretaget betalinger til selskabet, at det fremgår af revisionsprogrammet vedrørende debitorer, at ”fordringen i december 2018 er overgået fra JJ ApS til et [udenlandsk 2] selskab ...”, og at tilgodehavendet vurderes bekræftet via overdragelsesaftalen. Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede i sin efterfølgende redegørelse til Erhvervsstyrelsen, men ikke i sine arbejdspapirer forud for revisionspåtegningen, har anført, at der ikke var forhold omkring overdragelsen, som gav anledning til ændring af risikovurderingen, og at det forhold, at der blev foretaget overdragelse af kontrakten og modtaget en betaling på 4 mio.kr. fra den nye debitor, indikerede seriøsitet fra denne, ligesom det ikke fremgår af indklagedes arbejdspapirer, at indklagede har foretaget overvejelser om baggrunden for, at JJ ApS ikke havde foretaget betaling.

Revisornævnet finder, at indklagede på den foreliggende baggrund, hvor aftalen var overdraget til en anden part - uanset at denne havde betalt et sign on fee – i sine arbejdspapirer burde have dokumenteret, hvorvidt den manglende betaling fra kunden i 2016/17 kunne indikere, at der var forhold vedrørende indholdet i aftalen, der dels kunne have indvirkning på indklagedes oprindelige risikovurdering, dels kunne have indvirket på, hvorvidt der kunne være forhold i de indgåede kontrakter, der burde skærpe indklagedes opmærksomhed vedrørende det valgte indtægtskriterie. Indklagede burde i tilknytning hertil i sine arbejdspapirer have dokumenteret at have overvejet og taget stilling til, om det var nødvendigt at ændre den oprindelige risikovurdering og udforme og udføre yderligere revisionshandlinger for at sikre overholdelse af den regnskabsmæssige begrebsramme for indregning af indtægter og for at kunne opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Revisornævnet har herved også lagt vægt på, at overdragelsen af licensrettighederne fra JJ ApS til det [udenlandsk 2] selskab først skete den 10. december 2018 og dermed var en i forhold til regnskabsåret efterfølgende begivenhed, samt lagt vægt på – idet de oprindelige betalingsbetingelser, der var fastsat over for JJ ApS, fortsat var gældende – at betalingsbetingelserne var overskrevet allerede inden licensrettighederne var overdraget til et nystiftet [udenlandsk 2] selskab.

Det tilføjes i denne forbindelse, at det af indklagede anførte i den efterfølgende redegørelse til Erhvervsstyrelsen – der ikke indgår i indklagedes arbejdspapirer – ikke kan føre til et andet resultat. Det tilføjes i denne forbindelse endvidere, at det er en væsentlig forudsætning for indregning af en indtægt, at en virksomhed i al væsentlighed har leveret den aftalte ydelse til kunden og, at virksomheden har opnået krav på modydelsen, og dermed, at det er sandsynligt, at kunden foretager den aftalte betaling. Det er virksomheden, der skal sandsynliggøre, at der er

grundlag for at indregne en indtægt. Uanset indklagede i sin redegørelse til Erhvervsstyrelsen har anført, at selskabet ville kunne opsige kontrakten uden at skulle betale erstatning til kunden, burde det have været dokumenteret i indklagedes arbejds papirer, om det ville være realistisk, at kunden faktisk ville betale, hvis de forudsatte etableringer og tilladelser mv. ikke kunne realiseres. Hertil kommer, at indklagede ikke i sine arbejds papirer har forholdt sig til, hvorvidt de aftalte betalingsbetingelser på grund af licenspartnernes eget ansvar for etablering mv. indebar, at der reelt set ikke var sket en levering til kunderne på tidspunktet for udstedelsen af fakturaerne, og om der dermed var opnået krav på betaling. Hertil kommer endvidere, at fordi BB A/S fortsat havde forpligtelsen til at sørge for retmæssige myndighedsgodkendelser, er ejendomsretten ikke overgået til køber, når rettighederne ikke kan anvendes, hvilket i øvrigt indebærer, at "Entry fee" i kontrakterne ikke kunne indtægtsføres, jf. årsregnskabslovens § 49, stk. 1. Det bemærkes i tilknytning hertil, at en manglende myndighedsgodkendelse ikke kan antages at være en uvæsentlig risiko vedrørende en ejendomsret.

Efter en samlet vurdering og som anført ovenfor finder Revisornævnet, at der ikke i indklagedes arbejds papirer foreligger dokumentation for, at indklagede har udført tilstrækkelige revisions handlinger vedrørende selskabets omsætning, herunder dokumentation for, at indklagede har udvist en kritisk vurdering af det af ledelsen valgte indtægtskriterie. Der foreligger således ikke dokumentation for at kunne konkludere, at selskabet kunne indregne en omsætning fra salg af licensaftaler i årsregnskabet for 2017/18 på 45.063 t.kr.

Revisornævnet lægger for så vidt angår tilgodehavender fra salg af licensaftaler til grund, der i årsregnskabet for 2017/18 er indregnet 79.817 t.kr. svarende til ca. 60 % af balancesummen, at indklagede har fået bekræftet tilstedeværelsen af tilgodehavender ved udsendelse af saldomeddelelser til debitorerne og, at indklagede har fokuseret på modtagne oplysninger om økonomiske forhold hos kundernes ultimative ejere.

Det er virksomheden, som skal sandsynliggøre, at der er grundlag for at indregne en indtægt, herunder at kunden har betalingsevne og -vilje på tidspunktet for indregningen af indtægten. BB A/S havde indgået få kontrakter vedrørende salg af licenser, men de enkelte kontrakter er på betydelige beløb. I et sådant tilfælde må det forventes, at den enkelte kundes betalingsevne er veldokumenteret inden, der indregnes en indtægt.

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede som led i sin revision af værdiansættelse af debitorer har foretaget gennemgang af de konkrete kunders ejerforhold samt, at indklagede er nået frem til, at kundernes ejere havde den fornødne betalingsevne. Revisornævnet bemærker i tilknytning hertil, at disse ikke har givet en bindende erklæring om støtte eller har en dokumenteret praksis for at støtte de virksomheder, de ejer.

Revisornævnet finder ikke, at de af indklagede foretagne revisions handlinger vedrørende tilgodehavender dokumenterer, at indregningen heraf kunne foretages, idet oplysningerne i indklagedes arbejds papirer ikke underbygger, at kunderne – herunder de ultimative ejere - reelt havde betalingsevne og -vilje.

På denne baggrund finder Revisornævnet, at indklagede ikke i sine arbejds papirer har dokumenteret at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for kundernes finansielle og økonomiske stilling. Der er ligeledes ikke i indklagedes arbejds papirer dokumentation for, at indklagede med den fornødne professionelle skepsis har forholdt sig til de modtagne svar på indklagedes forespørgsler vedrørende kunderne, herunder til, hvorvidt de afgivne oplysninger om debitorernes ejerforhold og økonomi var valide.



*Det forhold, at meget af informationen kom fra en anden godkendt revisor engageret af ledelsen som rådgiver, kan ikke føre til et andet resultat. Det forhold - at revisionen af årsregnskabet 2016/17 for BB A/S var udtaget til kvalitetskontrol (intern overvågning), hvilken blev gennemført forud for revisionen af årsregnskabet 2017/18 blev påbegyndt, og som ikke førte til bemærkninger vedrørende revisionshandlingerne eller indregningskriteriet - kan ej heller føre til et andet resultat.*

*Revisornævnet finder på denne baggrund indklagede skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, samt overtrædelse af revisorlovens § 23, stk. 1, ved afgivelsen af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2017/18 for BB A/S, idet der ikke i indklagedes arbejds papirer er tilstrækkelig dokumentation for, at der med den fornødne professionelle skepsis er udført tilstrækkelige revisionshandlingerne, herunder vurdering af selskabets anvendte regnskabspraksis, og idet der ikke i indklagedes arbejds papirer er tilstrækkelig dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende selskabets omsætning fra salg af licensaftaler samt tilgodehavender fra salg af licensaftaler.*

### Klagepunkt c

#### Årsrapporten for regnskabsåret 2018/2019 for BB A/S

*Revisornævnet lægger til grund, at i planlægningsmemoet vedrørende revisionen af årsregnskabet for BB A/S for 2018/19 har indklagede, i lighed med planlægningen af revisionen for 2017/18, i sin indledende regnskabsanalyse konstateret, at omsætningen er steget betragteligt i forhold til sidste år, at der derfor kan være risici forbundet med tilstedeværelse og periodisering, at indklagede har identificeret en tilsvarende stigning i tilgodehavender, at der kan være risici forbundet med tilstedeværelse, periodisering og værdiansættelse, at indklagede i sin vurdering af risici for væsentlige fejlinformationer på revisionsmålsniveau i 2018/19 har bekræftet forhåndsantagelsen om en betydelig risiko for besvigelser på indtægtsområdet og anført, at manglende betalinger (forfaldne) fra debitorer året før har forhøjet risikoen for besvigelser i relation til indregning af omsætningen.*

*Revisornævnet lægger videre til grund, at det ikke fremgår af planlægningsmemoet hvilke konkrete revisionshandlingerne, der er tilføjet som følge af den forhøjede risikovurdering udover, at der ville blive foretaget en kvalitetssikring gennemgang, men at denne gennemgang ikke er dokumenteret i arbejds papirerne. Det fremgår endvidere ikke af planlægningsmemoet, hvorvidt der er taget stilling til, om de manglende debitorbetalinger kunne have betydning for indtægtskriteriet. Revisornævnet lægger endvidere til grund, at indklagede den 19. december 2019 meddelte ledelsen i BB A/S, at som følge af aftaleparternes manglende betalinger, og som følge af, at aftaleparternes betalingsevne ikke kunne konstateres, var indklagede "...ikke i stand til at konstatere, at årsregnskabslovens krav til indregning af indtægter og tilgodehavende vedr. licenser er opfyldt." og, at indklagede som følge heraf anbefalede, at disse posteringer blev tilbageført. Hvis det ikke skete, ville årsregnskabet 2018/19 for BB A/S af indklagede blive forsynet med et forbehold i revisionspåtegningen.*

*Revisornævnet lægger endvidere til grund, at beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis vedrørende indregning af omsætning er uændret i forhold til årsregnskabet for 2017/18, at det fremgår af ledelsens beretning i årsregnskabet for 2018/19, at ledelsen har anlagt en mere konservativ tilgang til, hvornår en licenskontrakt kan indregnes, at ledelsen har beskrevet, at der i regnskabsåret er solgt licensrettigheder for 178 mio.kr., hvoraf 31 mio.kr. er indregnet og, at der som konsekvens af denne konservative tilgang er foretaget hensættelse vedrørende licensindtægter, som er indtægtsført i tidligere år, samt at disse vil blive indregnet, når de opfylder den nye tilgang til indregning.*

*Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede ved revisionen af omsætningen har*

konkluderet, at indklagede var enig i ledelsens vurdering af, at der alene skulle indregnes indtægter i årsregnskabet for 2018/19 vedrørende salg af licensaftaler til den [udenlandske 1] licenspartner, fordi ledelsen har valgt at vægte betalingskriteriet højere i den samlede vurdering af, hvornår indtægter er modne til indregning og, at derfor er oprindelig indregnede indtægter på 72.386 t.kr. vedrørende 2 licenspartnere blevet tilbageført fra omsætningen samtidig med, at licensaftaler på i alt 74.877 t.kr. indtægtsført i 2016/17 og 2017/18 bogføres som tab.

Revisornævnet finder, at selv om der er foretaget tilbageførsel af en væsentlig del af den oprindeligt bogførte omsætning for 2018/19, er det en mangel ved den udførte revision, at indklagede på trods af sin forhøjede risikovurdering ikke har dokumenteret at have forholdt sig kritisk til det af ledelsen valgte indtægtskriterie, herunder inddraget den viden, der var årsag til den forhøjede risikovurdering, og herunder forholdt sig til, at forretningsmodellen for BB A/S – som følge af de manglende debitorbetalinger – reelt endnu ikke havde vist sin duelighed i praksis.

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede har udarbejdet en efterfølgende redegørelse til Erhvervsstyrelsen, hvori indklagede har begrundet sin stillingtagen til ledelsens valgte indtægtskriterie i 2018/19 sammenholdt med 2017/18 samt, at indklagede heri har konkluderet, at indregningen af indtægter i 2017/18 var korrekt, idet ledelsen på regnskabsafslæggelsestidspunktet var overbevist om partnernes betalingsevne og -vilje. Indklagede har på den baggrund konkluderet, at forholdene, som har givet anledning til korrektioner af debitorsaldoen i årsregnskabet for 2018/19, alene er konstateret efterfølgende i 2018/19 i forbindelse med, at kundetilgodehavenderne forfaldt og ikke - mod ledelsens forventning – blev betalt.

Revisornævnet finder, at det er en mangel ved indklagedes revisionsdokumentation, at indklagede alene har baseret sine vurderinger vedrørende salg af licenser til konkrete licenspartnere og de pågældende licenspartners manglende betalinger, men ikke har inddraget, hvorvidt de bagvedliggende kriterier - for, hvornår en indtægt fra salg af licens ifølge indgåede licensaftaler kan indregnes i henhold til den regnskabsmæssige begrebsramme - er opfyldt.

Revisornævnet finder på denne baggrund indklagede skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, samt overtrædelse af revisorlovens § 23, stk. 1, ved afgivelsen af revisionspåtegning på årsregnskabet for BB A/S for 2018/19, idet det ikke er tilstrækkelig dokumenteret, at der med den fornødne professionelle skepsis er udført tilstrækkelige revisionsbehandlinger, herunder vurdering af selskabets anvendte regnskabspraksis, og idet der ikke er tilstrækkelig dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende selskabets omsætning fra salg af licenser.

#### Klagepunkt d

##### Årsrapporten for regnskabsåret 2018/2019 for BB A/S

Revisornævnet lægger til grund, at indklagede på planlægningstidspunktet har vurderet, at der ikke var væsentlig usikkerhed i relation til going concern og, at indklagede i planlægningsnotatet har bemærket, at overforfaldne debitorer udgør væsentlige beløb, hvilket kan medføre likviditetsudfordringer.

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede i revisionspåtegningen på årsregnskabet for BB A/S for 2018/19 har medtaget en fremhævelse, hvor indklagede har henvist til ledelsens beskrivelse af forudsætningerne for going concern i årsregnskabets note 1. I note 1 har ledelsen redegjort for, at budgettet for 2019/20 udviser positivt cash flow og, at de væsentligste

forudsætninger for selskabets fortsatte drift er, at indbetalinger fra salg indgår rettidigt. Hvis forventede indbetalinger fra salg af licensaftaler ikke bliver indbetalt rettidigt som forudsat af ledelsen, har BB A/S' kapitalejer tilkendegivet at ville sikre den fornødne likviditet til driften af selskabet, ligesom der er mulighed for at reducere BB A/S' omkostninger, hvis dette bliver nødvendigt. På den baggrund anser ledelsen BB A/S for at være going concern. Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede i sine arbejdspapirer har noteret, at selskabets fortsatte drift er garanteret af selskabets CEO ved et supportletter, at ledelsens redegørelse i note 1 er gennemgået og fundet passende, at det af indklagede er konkluderet, at der ikke er identificeret going concern problemer, at indklagede ikke i sine arbejdspapirer har dokumenteret at have forholdt sig til boniteten af støtteerklæringen - en modparts-vurdering-, at det fremgår af indklagedes arbejdspapirer, at indklagede har indhentet balance, kontospecifikationer, bankkontoudtog samt ledelsens rapportering for den efterfølgende periode, at der ikke i indklagedes arbejdspapirer er dokumentation for, at indklagede har forholdt sig til budgettet eller til, hvorvidt opnåelse af et tilstrækkeligt likviditetsberedskab er realistisk samt, at indklagede ikke i arbejdsplanen har dokumenteret sin vurdering af likviditetsbehov frem til balancedagen.

Revisornævnet finder på baggrund af ovenstående, at indklagedes dokumentation i arbejdspapirerne for fremhævelsen i revisionspåtegningen er utilstrækkelig. Det bemærkes i tilknytning hertil, at en støtteerklæring alene kan tillægges værdi, såfremt denne er underbygget af en vurdering af modpartens evne og vilje til at honorere erklæringens indhold. Det bemærkes endvidere, at en forudsætning for at kunne foretage en fremhævelse af et forhold i en revisionspåtegning er, at der er opnået og dokumenteret et egnet og tilstrækkeligt revisionsbevis for forholdet.

Revisornævnet finder på denne baggrund indklagede skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, samt overtrædelse af revisorlovens § 23, stk. 1, ved afgivelsen af revisionspåtegning på årsregnskabet for BB A/S for 2018/19, idet grundlaget for den i revisionspåtegningen foretagne fremhævelse om usikkerhed vedrørende going concern ikke er tilstrækkeligt dokumenteret.

#### Klagepunkt e

##### Årsrapporterne for regnskabsårene 2017/2018 og 2018/2019 for BB A/S

Revisornævnet lægger til grund, at BB A/S i regnskabsåret 2017/18 har erhvervet egne aktier mod vederlag fra hovedaktionærens 2 holdingselskaber, DD ApS og EE ApS, for 66.911 t.kr.

Revisornævnet lægger til grund, at BB A/S i regnskabsåret 2018/19 har erhvervet egne aktier mod vederlag fra hovedaktionærens 2 holdingselskaber, DD ApS og EE ApS, for 34.741 t.kr.

Revisornævnet har videre lagt til grund, at indklagedes dokumentation i arbejdspapirerne består af 3 dokumenter, der omhandler aktietransaktioner: Bilag 103 - "Oversigt over aktietransaktioner i 2017/18", Bilag 111 - "Alle aktietransaktioner 2013- 19" og Bilag 112 - "Aktietransaktioner 2018/19", svarende til de af indklagede fremlagte bilag 9a, 9b, 9c og 9d. I ingen af disse dokumenter – og heller ikke oversigter over køb og salg af egne aktier, som fremgår af revisors redegørelse til Erhvervsstyrelsen dateret 24. april 2020 – fremgår det, hverken i forbindelse med revisionsplanlægningen eller revisionens udførelse for 2017/18 eller 2018/19, at indklagede i sine arbejdspapirer har dokumenteret at have foretaget revisionsbehandlinger i relation til, om erhvervelse af egne aktier er sket inden for selskabets frie reserver i henhold til seneste foreliggende årsrapport på erhvervelses tidspunktet, eller at erhvervelsen af egne aktier ikke overstiger de frie reserver på erhvervelses tidspunktet.

*Ved et selskabs erhvervelse af egne kapitalandele er det et krav, at erhvervelsen skal ske inden for selskabets frie reserver i henhold til seneste foreliggende årsrapport, samt at erhvervelsen ikke må overstige de frie reserver på erhvervelses tidspunktet.*

*Revisornævnet finder på denne baggrund, at indklagede ikke i sine arbejdsrapporter har dokumenteret sin stillingtagen til, om erhvervelser af egne aktier er sket inden for rammerne af selskabslovens § 197, stk. 1.*

*Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagedes revisionsbehandlinger med hensyn til BB A/S' erhvervelse af egne aktier ifølge dokumentationen i arbejdsrapporterne alene har omfattet afstemning af aktiekøbet til "share transfer notes" og oversigt over transaktioner med aktier, at indklagedes gennemgang af transaktioner med nærtstående parter ikke har omhandlet erhvervelsen af egne aktier, idet det ikke fremgår af indklagedes arbejdsrapporter, at der som led i gennemgangen af transaktioner med nærtstående parter er foretaget identifikation af transaktioner vedrørende køb af aktier fra nærtstående parter, ligesom det ikke i indklagedes arbejdsrapporter er dokumenteret, at der ved revisionen er taget stilling til, hvorvidt transaktionerne med nærtstående parter er sket på markedsvilkår.*

*Revisornævnet finder på denne baggrund, at der ikke i indklagedes arbejdsrapport er dokumentation for, at indklagede ved sin gennemgang af transaktioner med nærtstående parter har identificeret erhvervelsen af egne aktier fra hovedaktionærens 2 holdingselskaber og, at der ikke i indklagedes arbejdsrapport er dokumentation for indklagedes stillingtagen til, om transaktionerne er foretaget på markedsvilkår.*

*Revisornævnet finder imidlertid ikke, at klager har bevist, at erhvervelsen af egne aktier i 2017/18 og 2018/19 fra holdingselskaberne DD ApS og EE ApS er sket i strid med selskabslovens § 197, stk. 1. Klager har som følge heraf heller ikke bevist, at erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, er overtrådt i forbindelse med indklagedes erklæringsafgivelse på årsregnskaberne for 2017/18 og 2018/19. Indklagede frifindes derfor for denne del af klagepunktet.*

*Revisornævnet finder på denne baggrund indklagede skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, samt overtrædelse af revisorlovens § 23, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2017/18 og 2018/19 for BB A/S, idet det ikke i indklagedes arbejdsrapporter er dokumenteret, at det som led i revisionen er afdækket, om selskabets erhvervelse af egne aktier mod vederlag fra hovedaktionærens 2 holdingselskaber, DD ApS og EE ApS, er sket inden for selskabets frie reserver i henhold til den seneste årsrapport og ikke overstiger de frie reserver på erhvervelses tidspunktet, samt at der ikke er dokumentation for indklagedes stillingtagen til, hvorvidt transaktionerne med BB A/S' nærtstående parter, holdingselskaberne DD ApS og EE ApS, er sket på markedsmæssige vilkår. Indklagede blev pålagt en bøde på 50.000 kr.*

Også relevant under afsnit 6.3.4 (Klagens indhold og form).

#### Sag 025/2022 Kendelse af 12. juni 2023

Erhvervsstyrelsen havde rejst følgende klagepunkter:

##### Klagepunkt a:

At revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på års- og koncernregnskabet for BB ApS for 2018, idet revisionsplanlægningen er utilstrækkelig og ikke er tilpasset den konkrete kunde, og idet der ikke er dokumentation for, at

der med den fornødne professionelle skepsis er taget stilling til væsentlige og risikofyldte områder, hverken i moderselskabet eller i koncernregnskabet, ligesom der ikke er udarbejdet en koncernrevisionsstrategi- og plan eller udformet revisionshandlinger med henblik på at kunne opnå revisionsbevis vedrørende koncernregnskabet.

Klagepunkt b:

At revisorlovens § 23, stk. 1 og 2, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, samt bekendtgørelse om godkendte revisors og revisionsvirksomheders tilrettelæggelse af arbejdet § 4, stk. 1 og 2, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på års- og koncernregnskabet for BB ApS for 2018, idet revisor ikke har taget det fornødne ansvar samt deltaget aktivt i udførelsen af revisionen af koncernregnskabet, idet der ikke er dokumentation for, at der er udført revision af koncernregnskabet eller opnået revisionsbevis som grundlag for at kunne afgive erklæring på koncernregnskabet.

Klagepunkt c:

At revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på års- og koncernregnskabet for BB ApS for 2018, idet der ikke er dokumentation for, at der med den fornødne professionelle skepsis, er udformet og udført tilstrækkelige revisionshandlinger, der afspejler de af revisor vurderede forøgede risici for hvidvask, ligesom der ikke er dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet re-visionsbevis vedrørende revisionen af værdiansættelsen af kapitalandele i tilknyttede virksomheder som grundlag for den afgivne revisionspåtegning.

Klagepunkt d:

At erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på års- og koncernregnskabet for BB ApS for 2018, idet der ikke er taget forbehold for manglende overholdelse af årsregnskabslovens § 23, stk. 1, § 64, jf. § 126, stk. 1, nr. 9, § 86 a, § 93 a, jf. § 126, stk. 1., nr. 8, § 96, stk. 1, jf. § 126, stk. 1, nr.1, § 98 a, jf. § 126, stk. 1, nr. 10, § 98 b, § 98 c, stk. 5, jf. § 98 c, stk. 1, § 98 c, stk. 7, § 104 og § 105.

Klagepunkt e:

At revisorlovens § 23, stk. 4, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på års- og koncernregnskabet for BB ApS for 2018, idet der ikke opbevares et eksemplar af dokumentationen, herunder arbejds papirer, for det udførte revisionsarbejde i dattervirksomheder af betydning for revisionen af koncernregnskabet, ligesom der ikke foreligger en aftale om fyldestgørende og ubegrænset adgang hertil eller foreligger dokumentation for, at der i øvrigt er truffet andre passende foranstaltninger.

Klagepunkt f:

At revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for CC K/S for 2018, idet der ikke er dokumentation for, at der med den fornødne professionelle skepsis er udformet og udført tilstrækkelige revisionshandlinger, der afspejler de af revisor vurderede forøgede risici vedrørende hvidvask på omsætningen og risiko for misbrug af selskabet, ligesom der ikke er dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende revisionen af værdiansættelsen af finansielle anlægsaktiver som grundlag for den afgivne revisionspåtegning.

Klagepunkt g:

At erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, er overtrådt ved afgivelse af afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for CC K/S for 2018, idet der mangler oplysning i revisionspåtegningen om, at bogføringsloven ikke er overholdt. (klagepunkt g).

Klagepunkt h:

At revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for DD ApS for 2017/18, idet der ikke er dokumentation for, at

der med den fornødne professionelle skepsis, er udformet og udført tilstrækkelige revisionshandlinger og for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende værdiansættelsen af investeringsejendomme og andre tilgodehavender som grundlag for den afgivne revisionspåtegning.

#### Klagepunkt i:

At revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 samt erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, 2. pkt., er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for EE ApS for 2017/18, idet der ikke er dokumentation for, at der er taget stilling til, om ledelsen kan ifalde ansvar for overtrædelse af bogføringsloven samt moms- og skattelovgivningen, og idet der i revisionspåtegningen ikke er oplyst om, at ledelsen kan ifalde ansvar for overtrædelse af skattelovgivningen.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

#### Klagepunkt a

*Revisornævnet lægger til grund, at indklagede har afgivet revisionspåtegning uden modifikation af konklusionen eller fremhævelse af forhold på års- og koncernregnskabet for BB ApS for 2018, at det er anført i planlægningsnotatet, at indklagede skulle være ekstra opmærksom på hvidvasklovens overholdelse, men at det ikke af notatet fremgår, hvilke konkrete handlinger indklagede planlagde at foretage sig med henblik på at afdække denne risiko.*

*Revisornævnet lægger videre til grund, at planlægningsnotatet ikke indeholder dokumenterede overvejelser om besvigelsesrisici forbundet med indregning af indtægter, eller overvejelser om, hvilke indtægtskategorier, typer af transaktioner eller revisionsmål, der giver anledning til risici for væsentlig fejlinformation.*

*Revisornævnet lægger videre til grund, at planlægningsnotatet ikke indeholder nogen identifikation af, hvilke områder i koncernregnskabet der er relevante for revisor at involvere sig i, ligesom planlægningsnotatet ikke indeholder identifikation af omfang og art af interne transaktioner/transaktioner med nærtstående parter, intern avansestruktur eller stillingtagen til forskelle i anvendt regnskabspraksis mellem moderselskabet og datterselskaberne.*

*Revisornævnet finder, at dattervirksomhedernes etablering i [område 1]-landene og det [udenlandske 9] ejerskab stillede skærpede krav til indklagedes professionelle skepsis, såvel ved planlægning som ved udførelsen af revisionen. Den omstændighed, at den væsentligste drift foregår i datterselskabet i [land 1], og at det danske holdingselskab i al væsentlig anvendes til administration samt udbetaling af udbytte – uden egentlig driftsaktivitet – kan efter Revisornævnets opfattelse ikke ændrer herpå.*

*Ved på trods af ovenstående - hvorefter indklagedes revisionsplanlægning har været utilstrækkelig – at have afgivet revisionspåtegning uden modifikation af konklusionen eller fremhævelse af forhold på års- og koncernregnskabet for BB ApS for 2018 har indklagede overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og derved tilsidesat god revisorskik, jf. § 16, stk. 1.*

#### Klagepunkt b

*Revisornævnet lægger til grund, at der i indklagedes arbejds papirer foreligger 2 telefonreferater fra samtaler med revisor VV, NN [by 1], I et af telefonreferaterne fremgår det, at der har været drøftelser om revisionshonorar, udvikling i omsætning mv., samt at det til næste år skal aftales tidligere, for hvilke selskaber NN skal aflægge revisionsrapport.*

*Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede har fremsendt en instruks vedrørende 5 af datterselskaberne, hvilken instruks er besvaret af WW ApS.*

*Revisornævnet lægger endelig til grund, at der bortset fra kopier af balancer for dattervirksomhederne ingen dokumentation er for, at der er modtaget eller gennemgået rapportering vedrørende resultat af eventuel udført revision fra komponentrevisorer, ligesom der*

ikke er dokumentation for, at indklagede har foretaget gennemgang og vurdering af arbejde, som komponentrevisorer har foretaget. For så vidt angår indklagedes anførte gennemgang af datterselskabernes regnskaber, foreligger der et revideret regnskab for det væsentligste datterselskab i [land 1]. For de øvrige 7 dattervirksomheder beliggende i [land 2], [land 3], [land 4], [land 5], [land 6], [land 7] og [land 8] foreligger der udelukkende kopier af lokale balancer. Revisornævnet finder, at der ikke i indklagedes arbejds papirer er dokumentation for, at der var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for at kunne afgive erklæring på koncernregnskabet.

Ved på trods af ovenstående at have afgivet revisionspåtegning uden modifikation af konklusionen eller fremhævelse af forhold på års- og koncernregnskabet for BB ApS for 2018 har indklagede overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og 2, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1.

#### Klagepunkt c

Revisornævnet lægger til grund, at kapitalandele i tilknyttede virksomheder indgår i årsregnskabet med 4.555 t.kr. svarende til 98 % af moderselskabets balancesum. Revisornævnet lægger videre til grund, at kapitalandele i tilknyttede virksomheder er indregnet og målt til kostpris i årsregnskabet, og at ledelsen ikke har udarbejdet nedskrivningstest

For så vidt angår datterselskaberne i [land 6] og [land 2] lægger Revisornævnet til grund, at disse selskaber ifølge oplysninger i årsregnskabet har underskud på henholdsvis -393 tkr. og -2.753 tkr., og egenkapitalen i dattervirksomheden i [land 2] er negativ med -6.021 tkr.

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede har konstateret en mistænkelig opbygning og transaktioner mellem dattervirksomhederne med særlig høj risiko, hvor det ikke kan afdækkes om disse er lovlige. Det er herudover anført, at indklagede ikke kan foretage yderligere uden at det kan give anledning til mistanke hos selskabet. Revisornævnet lægger i den forbindelse til grund, at det ikke er nærmere dokumenteret i arbejds papirerne, hvad den konstaterede mistænkelige opbygning har givet anledning til i relation til, overvejelser mv. for indklagede.

Revisornævnet finder, at der ikke er dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende kapitalandele i tilknyttede virksomheder. Revisornævnet har navnlig lagt vægt på, at indklagede ikke har udført handlinger med henblik på at afdække værdiansættelsen af kapitalandelene.

Revisornævnet finder ligeledes, at det er en væsentlig mangel ved det udførte arbejde, at indklagede ikke har dokumenteret at have taget selvstændig stilling til den konstaterede mistænkelige opbygning og transaktioner mellem dattervirksomhederne.

Ved på trods af ovenstående at have afgivet revisionspåtegning uden modifikation af konklusionen eller fremhævelse af forhold på års- og koncernregnskabet for BB ApS for 2018 har indklagede overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og 2, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1.

#### Klagepunkt d

Revisornævnet lægger til grund, at års- og koncernregnskabet er aflagt efter årsregnskabslovens bestemmelser for store klasse C virksomheder.

Revisornævnet lægger for så vidt angår årsregnskabet til grund, at udbytte fra dattervirksomheder er præsenteret som andre finansielle indtægter, at der i koncernregnskabet indgår en regnskabspost benævnt "receivables from affiliates" på 39.626 tkr., at der ikke er en note i regnskabet vedrørende segmentoplysninge, at personalenoten ikke er opdelt på pensioner, at der ikke er en noeoplysning om ledelsesvederlag, at ejerforhold er angivet som "owned by individuals", at der ikke foreligger en noteoplysning om eventualforpligtelser, og at egenkapitalopgørelsen mangler specifikation vedrørende betalt udbytte.

Kvalitetskontrollanten har observeret en række afvigelser fra årsregnskabsloven i års- og koncernregnskabet, som ikke er afdækket ved revisionen. Kvalitetskontrollanten har samtidigt

angivet, at ledelsesberetningen ikke indeholder en fyldestgørende begrundelse for at inkludere at rapportere efter årsregnskabslovens § 99a.

Indklagede har hertil oplyst, at selskabets ledelse har begrundet undladelserne, hvilket indklagede fandt validt og tilstrækkeligt.

Revisornævnet finder, at omfanget og indholdet af de manglende oplysninger i koncern- og årsregnskabet skulle have ført til, at revisor skulle have taget forbehold for de manglende oplysninger i revisionspåtegningen. Revisornævnet finder, at de omhandlede mangler kan antages at have betydning for en regnskabsbrugers bedømmelse af regnskabet.

Revisornævnet finder herefter, at indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b, ved afgivelse af revisionspåtegning på års- og koncernregnskabet for BB ApS for 2018, idet der ikke er taget forbehold for manglende overholdelse af årsregnskabslovens § 23, stk. 1, § 64, jf. § 126, stk. 1, nr. 9, § 86 a, § 93 a, jf. § 126, stk. 1., nr. 8, § 96, stk. 1, jf. § 126, stk. 1, nr. 1, § 98 a, jf. § 126, stk. 1, nr. 10, § 98 b, § 98 c, stk. 5, jf. § 98 c, stk. 1, § 98 c, stk. 7, § 104 og § 105.

#### Klagepunkt e

Det følger af revisorlovens § 23, stk. 4, at revisor eller revisionsvirksomheden, hvis revisionsarbejdet i dattervirksomheder er udført af en eller flere revisorer eller revisionsvirksomheder, der ikke har hjemsted i et EU-land, et EØS-land eller et andet land, som EU har indgået aftale med, skal opbevare et eksemplar af dokumentationen, herunder arbejdspapirer, for det udførte revisionsarbejde i dattervirksomheden af betydning for revisionen af koncernregnskabet. Revisor eller revisionsvirksomheden kan undlade at opbevare dokumentationen, hvis der er indgået aftale om fyldestgørende og ubegrænset adgang hertil efter anmodning, eller der i øvrigt er truffet andre passende foranstaltninger. Det følger af § 23, stk. 5, at hvis revisor eller revisionsvirksomheden er forhindret i at modtage dokumentationen efter stk. 4, skal arbejdspapirerne dokumentere disse hindringer.

Revisornævnet lægger til grund, at 7 af moderselskabets i alt 8 datterselskaber har hjemsted uden for EU.

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede ikke opbevaret et eksemplar af dokumentationen, herunder arbejdspapirer, for det udførte revisionsarbejde i dattervirksomhederne, at der ikke foreligger dokumentation for, at indklagede har indgået en aftale med datterselskabernes revisorer om fyldestgørende og ubegrænset adgang til dokumentationen, og at det ikke fremgår af indklagedes arbejdspapirer, at indklagede har været forhindret i at modtage den pågældende dokumentation.

Revisornævnet finder på denne baggrund, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 4, ved afgivelse af revisionspåtegning på års- og koncernregnskabet for BB ApS for 2018, idet der ikke opbevares et eksemplar af dokumentationen, herunder arbejdspapirer, for det udførte revisionsarbejde i dattervirksomheder af betydning for revisionen af koncernregnskabet, ligesom der ikke foreligger en aftale om fyldestgørende og ubegrænset adgang hertil eller foreligger dokumentation for, at der i øvrigt er truffet andre passende foranstaltninger.

#### Klagepunkt f

Revisornævnet lægger til grund, at indklagede ved sin planlægning af revisionen af årsrapporten for CC K/S for 2018 har identificeret flere risici for væsentlig fejlinformation i regnskabet, herunder vedrørende udlån og risiko for hvidvask vedrørende omsætningen, men at indklagede ikke har dokumenteret at have tilpasset sin revisionsplan med konkrete handlinger til at adressere de pågældende risici, idet indklagede alene har øget antallet af stikprøver på omsætning og vareforbrug.

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede ved revisionen har konstateret, at fakturaerne ikke er nummereret fortløbende, men at indklagede ikke har dokumenteret at have foretaget



*specifikke revisionshandlinger med henblik på at sikre sig omsætningens fuldstændighed, idet indklagede har angivet, at det efter indklagedes opfattelse var tilstrækkeligt at gøre opmærksom på forholdet i revisionsprotokollatet.*

*For så vidt angår finansielle anlægsaktiver og udlån lægger Revisornævnet til grund, at finansielle anlægsaktiver, som udgør 9.945 tkr. svarende til 69 % af balancesummen, omfatter udlån til udenlandske virksomheder. Revisornævnet lægger videre til grund, at en del af selskabets udlån er sket til selskaber, der fungerede som moderselskaber for CC K/S frem til den 11. februar 2019, og at et af disse selskaber – LL1 [udenlandsk virksomhed] – havde optaget 3 lån på i alt 434 tEUR, som havde overskredet betalingsfristen og ikke var tilbagebetalt på erklæringstidspunktet. Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede i sine arbejdspapirer har angivet, at de pågældende lån vil blive indfriet i form af udbytteudbetalinger fra CC K/S, at kontakterne var afstemt, og at det for indklagede blev bekræftet, at der ikke var behov for særlige hensættelser. Af udskrift fra [udenlandsk 14 myndighed] i [land 14] fremgår imidlertid, at LL1 [udenlandsk virksomhed] blev opløst den 17. april 2018, hvilket ikke fremgik af revisionsdokumentationen. Revisornævnet finder, at det ikke har været muligt at udlånene til LL1 [udenlandsk virksomhed] ville kunne indfris ved udbyttebetalinger, dels fordi CC K/S ikke har været koncernforbundet med LL1 [udenlandsk virksomhed] siden 11. februar 2019, og dels fordi LL1 [udenlandsk virksomhed] blev opløst den 17. april 2018.*

*Revisornævnet finder på denne baggrund, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for CC K/S for 2018, idet der ikke er dokumentation for, at der med den fornødne professionelle skepsis er udformet og udført tilstrækkelige revisionshandlinger, der afspejler de af revisor vurderede forøgede risici for hvidvask vedrørende omsætning samt risiko for misbrug af selskabet, ligesom der ikke er dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende revisionen af værdiansættelsen af finansielle anlægsaktiver som grundlag for den afgivne revisionspåtegning.*

#### Klagepunkt g

*Det fremgår af erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, at revisor altid skal oplyse, hvis revisor under sit arbejde bliver opmærksom på, at lovgivningen om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale ikke er overholdt, og den pågældende overtrædelse ikke er uvæsentlig. Revisornævnet lægger til grund, at indklagede i revisionsprotokollatet vedrørende årsregnskabet CC K/S for 2018 har anført, at selskabets fakturaer ikke opfylder bogføringslovens bestemmelser om fortløbende nummerering, og at det er ledelsens ansvar, at reglerne i bogføringsloven bliver overholdt, men at indklagede ikke i revisionspåtegningen har angivet, at bogføringsloven ikke er overholdt.*

*Revisornævnet finder, at den anførte overtrædelse af bogføringsloven må anses for væsentlig, og at indklagede ved ikke at angive forholdet i revisionspåtegningen har overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2.*

#### Klagepunkt h

*Revisornævnet lægger til grund, at indklagede ved sin planlægning af revisionen af årsrapporten for DD ApS for 2017/2018 har identificeret flere risici for væsentlig fejlinformation og i den forbindelse anført, at der skulle være et særligt fokus på værdiansættelse af ejendomme og tilgodehavender.*

*Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede ikke har tilpasset revisionsplanen med konkrete revisionshandlinger med henblik på at forholde sig til de specifikke risici, som indklagede identificerede i forbindelse med sin planlægning af revisionen.*

Revisornævnet finder på denne baggrund, at den af indklagede udførte revisionsplanlægning ikke er tilstrækkelig. Revisornævnet lægger vægt på, at revisor har anvendt en standardrevisionsplan, som ikke er blevet tilpasset til de af indklagede konstaterede risici.

Revisornævnet lægger for så vidt angår investeringsejendomme til grund, at investeringsejendomme udgør 89 % af balancesummen, og at investeringsejendommene er indregnet til dagsværdi.

Revisornævnet lægger videre til grund, at en af ejendommene er vurdereret til 10 mio. kr. ved en ekstern valuar, og at der for de øvrige ejendomme foreligger et samlenotat med enkelte kommentarer.

Revisornævnet finder, at indklagede ikke har dokumenteret i tilstrækkelig grad at have forholdt sig til værdiansættelsen, ligesom revisor ikke har dokumenteret at have forholdt sig til, at afledte poster vedrørende investeringsejendomme i årsregnskabet ikke er præsenteret i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Revisornævnet lægger for så vidt angår "andre tilgodehavender" til grund, at selskabet har foretaget et udlån på 8.4 mio. kr. til en fysisk person, hvilket lån i det seneste regnskabsår er nedskrevet til 6 mio. kr.

Revisornævnet lægger videre til grund, at det af indklagedes arbejds papirer fremgår, at lånet er usikret, men at det pågældende gældsbrev bekræftes hvert år, og at lånet er nedskrevet svarende til det beløb, den grund i [by 7], som lånet er givet til, kan indbringe ved et salg.

Revisornævnet finder, at indklagede ikke har dokumenteret i tilstrækkelig grad at have forholdt sig til værdiansættelsen, ligesom revisor ikke har udvist en tilstrækkelig professionel skepsis ved vurderingen af muligheden for indfrielse af lånet ved salg af ejendommen, herunder i lyset af, at lånet er usikret.

Revisornævnet finder herefter, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for DD ApS for 2017/18, idet der ikke er dokumentation for, at der med den fornødne professionelle skepsis, er udformet og udført tilstrækkelige revisionshandlinger og for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende værdiansættelsen af investeringsejendomme og andre tilgodehavender som grundlag for den afgivne revisionspåtegning.

#### Klagepunkt i

Revisornævnet lægger til grund, at Revisionsvirksomhed X foretager bogføring for EE ApS to gange om året, og at det af revisionsprotokollater for de seneste 3 år fremgår, at der har været konstateret momsfejl på henholdsvis 698 t.kr. i det indeværende regnskabsår, 926 t.kr. i regnskabsåret 2016/17, og 602 t.kr. i regnskabsåret 2015/16.

Det fremgår af indklagedes sammenfattende revisionsnotat, at selskabets momsangivelser ikke er i overensstemmelse med bogføringen.

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede ikke i sine arbejds papirer har taget stilling til, at der skal ske oplysning i revisionspåtegningen om overtrædelser af kildeskatteloven, som ledelsen kan ifalde ansvar for.

Revisornævnet finder, at indklagede ikke har dokumenteret at have taget stilling til, hvorvidt selskabet har overtrådt momslovgivningen og sine indberetnings- og indeholdelsespligter i henhold til kildeskatteloven, således at selskabets ledelse ville kunne ifalde ansvar herfor.

Revisornævnet finder på denne baggrund, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og § 16, stk. 1, samt erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, 2. pkt., ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet EE ApS for 2017/2018, fordi der ikke er dokumentation for at der er taget stilling til, om ledelsen kan ifalde ansvar for overtrædelse af bogføringsloven samt moms- og skattelovgivningen, og idet der i revisionspåtegningen ikke er oplyst om, at ledelsen kan ifalde ansvar for overtrædelse af skattelovgivningen.

#### Sanktionsfastsættelse

*Ved fastsættelsen af bøden lægger Revisornævnet vægt på, at indklagede er fundet skyldig i et større antal klagepunkter vedrørende flere forskellige selskaber og betydelige værdier, ligesom forholdene vedrørende datterselskaberne i særlig grad har krævet, at indklagede skulle udvise agtpågivenhed. På den baggrund pålægges indklagede, registeret revisor AA, i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde på 250.000 kr.*

#### Sag 047/2022 Kendelse af 14. juni 2023

Erhvervsstyrelsen havde rejst følgende klagepunkter:

##### Klagepunkt a:

At indklagede har overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, samt revisorlovens § 23, stk. 1, ved afgivelse af erklæringer den 20. maj 2020 om kontantstiftelser af BB A/S og CC A/S, idet indklagede ikke har udvist tilstrækkelig professionel adfærd ved erklæringsafgivelserne, idet han ikke har udformet og udført tilstrækkelige arbejdshandlinger i form af kundekendskabsprocedurer efter hvidvaskloven eller undersøgt selskabskapitalernes beskaffenhed, hvorved indklagede ikke har opnået tilstrækkelig og egnet bevis for selskabskapitalernes tilstedeværelse. Indklagede har desuden ikke opnået tilstrækkelig dokumentation for, at det kontante beløb fra stiftelsen af CC A/S ikke blev anvendt til også at stifte CC A/S, hvorved indklagede ikke har opnået tilstrækkelig dokumentation for selskabskapitalens tilstedeværelse ved stiftelsen af CC A/S. Endvidere har indklagede ikke dokumenteret, at der blev foretaget omgående og korrekt underretning til Hvidvasksekretariatet vedrørende de pågældende selskaber, ligesom indklagede har undladt at indhente skriftlige udtalelser fra stifter og kapitaltegner til brug for erklæringsafgivelserne.

##### Klagepunkt b:

At indklagede har overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, samt revisorlovens § 23, stk. 1, ved afgivelse af erklæring den 21. maj 2020 om kontantstiftelse af DD A/S, idet indklagede ikke har udvist tilstrækkelig professionel adfærd ved erklæringsafgivelsen, idet han ikke har udformet og udført tilstrækkelige arbejdshandlinger i form af kundekendskabsprocedurer efter hvidvaskloven eller undersøgt selskabskapitalens beskaffenhed, hvorved indklagede ikke har opnået tilstrækkelig og egnet bevis for selskabskapitalens tilstedeværelse, ligesom indklagede ikke har dokumenteret, at der blev foretaget omgående og korrekt indberetning til Hvidvasksekretariatet om mulig hvidvask ved stiftelsen af selskabet. Indklagede har endvidere ikke indhentet skriftlige udtalelser fra stifter og kapitaltegner til brug for erklæringsafgivelsen.

##### Klagepunkt c:

At indklagede har overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, samt revisorlovens § 23, stk. 1, ved afgivelse af erklæring den 10. januar 2019 om kontantstiftelse af EE ApS, idet indklagede ikke har udvist tilstrækkelig professionel adfærd ved erklæringsafgivelsen, idet han ikke har udformet og udført tilstrækkelige arbejdshandlinger i form af kundekendskabsprocedurer efter hvidvaskloven eller undersøgt selskabskapitalens beskaffenhed, hvorved indklagede ikke har opnået tilstrækkelig og egnet bevis for selskabskapitalens tilstedeværelse, ligesom indklagede ikke har indhentet skriftlige udtalelser fra stifter og kapitaltegner til brug for erklæringsafgivelsen.

##### Klagepunkt d:

At indklagede har overtrådt hvidvasklovens § 11, stk. 1, nr. 4, dagældende hvidvasklovs § 25, stk. 1, god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, samt revisorlovens § 23, stk. 1, i forbindelse med afgivelser af erklæringer den 31. december 2020 om kontantstiftelse af selskaberne FF ApS, GG ApS, HH ApS og II ApS, idet indklagede har undladt at gennemføre tilstrækkelige kundekendskabsprocedurer af stifter og kapitaltegner vedrørende de fire selskabet samt ved at undlade at foretage undersøgelser af stifter og kapitaltegners baggrund og formål med stiftelsen af selskaberne, idet indklagede ikke har udformet og udført tilstrækkelige kundekendskabsprocedurer

efter hvidvaskloven eller undersøgt selskabskapitalernes tilstedeværelse, samt ved at have indladt at indhente skriftlige udtalelser fra stifter og kapitaltegner til brug for erklæringsafgivelsen.

Følgende fremgår bl.a. af Revisornævnets præmis:

Vedrørende klagepunkt a

*Revisornævnet lægger til grund, at selskabet BB A/S blev stiftet den 17. maj 2020 med en indskudskapital på 791 t.kr., og at kapitalen blev tegnet af KK, som på stiftelsestidspunktet var 21 år. Selskabskapitalen på 791 t.kr. blev indskudt i form af en kontant kassebeholdning, og indklagede afgav på Virk.dk erklæring om kontantstiftelse af selskabet den 20. maj 2020.*

*Selskabet CC A/S blev stiftet den 18. maj 2020. Selskabet blev stiftet og kapitalen blev tegnet af KK. Selskabskapitalen på 761 t.kr. blev indskudt i form af en kontant kassebeholdning, og det fremgår af Erhvervsstyrelsens selskabsregister, at indklagede den 20. maj 2020, godkendte selskabskapitalen på Virk.dk.*

*Indklagede har oplyst, at han i forbindelse med oprettelsen af de pågældende selskaber forespurgte stifteren, KK, hvor de midler, som blev anvendt til selskabsstiftelserne stammede fra, ligesom indklagede foretog et såkaldt kasseeftersyn, hvorved indklagede foretog en optælling af de penge, KK havde medbragt.*

*Revisornævnet lægger denne oplysning til grund og lægger til grund, at indklagede anmodede KK om at sætte pengene i banken, og at indklagede efterfølgende modtog udskrift fra Bank OO's afdeling i [by 1], hvorved det fremgik, at KK havde indsat henholdsvis 791 t.kr. og 761 t.kr. i banken på to konti tilknyttet henholdsvis BB A/S og CC A/S.*

*Revisornævnet lægger endeligt til grund, at indklagede ikke foretog indberetning til Hvidvasksekretariatet ved anvendelse af GoAML, ligesom det lægges til grund, at indklagede ikke har indhentet skriftlige udtalelser fra KK på, at han havde givet indklagede alle de oplysninger, som han var bekendt med, og som var relevante for erklæringsopgaverne.*

*Indklagede var på erklæringstidspunkterne omfattet af hvidvasklovens regler, jf. hvidvasklovens § 1, stk. 1, nr. 14 (dagældende § 1, stk. 1, nr. 15).*

*Det fremgår af lovens § 10, at virksomheder og personer omfattet af loven skal gennemføre kundekendingsprocedurer, jf. §§ 11-21, når der etableres en forretningsforbindelse og når der er mistanke om hvidvask mv.*

*Det fremgår af hvidvasklovens § 26, stk. 1, at virksomheder og personer omgående skal underrette Hvidvasksekretariatet, hvis virksomheden eller personen er vidende om, har mistanke om eller rimelig grund til at formode, at en transaktion, midler eller en aktivitet har eller har haft tilknytning til hvidvask.*

*Det fremgår af revisorlovens § 16, stk. 1, at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udførelse af opgaver efter revisorlovens § 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 fremgår yderligere af revisorlovens § 16, stk. 2, at revisor under planlægningen og udførelsen af en opgave efter § 1, stk. 2, skal udvise professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme omstændigheder, der kan indikere væsentlig fejlinformation i erklæringsemnet.*

*Revisornævnet finder, at indklagede ikke har foretaget tilstrækkelige undersøgelser med henblik på at sikre sig et tilstrækkeligt kendskab til selskabskapitalernes beskaffenhed. Revisornævnet har navnlig lagt vægt på, at KK oplyste, at han havde fået de kontante beløb i gave fra sin familie, at han på stiftelsestidspunktet var 21 år gammel, og at han således skulle have modtaget mere end 1.5 mio. kr. i kontante gaver fra sin familie.*

*Det er herefter godtgjort, at indklagede i forbindelse med erklæringerne om kontantstiftelse af BB A/S og CC A/S ikke har udvist tilstrækkelig professionel adfærd og omhyggelighed, idet indklagede ikke har dokumenteret, at have udført de undersøgelser eller opnået den tilstrækkelige kendskab til selskabskapitalernes beskaffenhed efter hvidvaskloven*

*Revisornævnet finder videre, at indklagede ikke har foretaget tilstrækkelige handlinger for at afkræfte muligheden for, at de penge, der blev anvendt til stiftelsen af BB A/S blev benyttet til stiftelsen af CC A/S, hvortil Revisornævnet bemærker, at CC A/S blev stiftet med en selskabskapital, der var 30 t.kr. mindre end BB A/S, og at begge selskaber blev stiftet ved brug af store kontantbeløb.*

*Revisornævnet finder videre, at indklagede ikke har dokumenteret, at der blev foretaget indberetning til Hvidvasksekretariatet forud for stiftelserne af de to selskaber eller umiddelbart derefter. Revisornævnet har navnlig lagt vægt på, at indklagede ikke har anvendt indberetningsløsningen GoAML, og at det herefter er indklagedes risiko, at Hvidvasksekretariatet ikke har modtaget eventuelle indberetninger. Den omstændighed at indklagede på et senere tidspunkt foretog indberetning, kan ikke tillægges afgørende betydning.*

*Revisornævnet finder endeligt, at indklagede ikke har dokumenteret, at der blev indhentet skriftlige udtalelser fra KK på, at han havde givet revisor alle de oplysninger, som han var bekendt med, og som var relevante for erklæringsopgaverne.*

*Revisornævnet finder herefter, at indklagede har overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, samt revisorlovens § 23, stk. 1, ved afgivelse af erklæringer den 20. maj 2020 om konstantstiftelser af BB A/S og CC A/S, idet indklagede ikke har udvist tilstrækkelig professionel adfærd ved erklæringsafgivelserne, ved ikke at have opnået tilstrækkelig dokumentation for selskabskapitalernes tilstedeværelse, ved ikke at have foretaget omgående indberetning til Hvidvasksekretariatet samt ved ikke at have indhentet skriftlige udtalelser fra KK til brug for erklæringsafgivelserne. Det må betragtes som en skærpende omstændighed, at der er tale om selskabsstiftelse ved indskud af meget store kontantbeløb.*

#### *Vedrørende klagepunkt b*

*Revisornævnet lægger til grund, at selskabet DD A/S blev stiftet den 16. maj 2020 med en indskudskapital på 831 t.kr., og at kapitalen blev tegnet af PP, som på stiftelsestidspunktet var 29 år. Selskabskapitalen på 831 t.kr. blev indskudt i form af en kontant kassebeholdning, og indklagede afgav på Virk.dk erklæring om kontantstiftelse af selskabet den 21. maj 2020, ligesom indklagede i forbindelse med oprettelsen af de pågældende selskaber forespurgte stifteren, PP, hvor de midler, som blev anvendt til selskabsstiftelserne stammede fra. Herudover, foretog indklagede et såkaldt kasseeftersyn, idet indklagede foretog en optælle af de kontante penge, PP havde medbragt. Det fremgår af arbejds papirerne, at indklagede blev oplyst om, at PP på hobbyplan havde handlet med [emne 1] igennem flere år, og at han havde realiseret fortjenester herved. [emne 1]salgene var efter det oplyste sket til private købere, som betalte kontant.*

*Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede anmodede PP om at sætte pengene i banken, og at indklagede efterfølgende modtog udskrift fra Bank OO's afdeling i [by 1], hvoraf det fremgik, at PP havde indsat 831 t.kr. i banken.*

*Indklagede var på erklæringstidspunkterne omfattet af hvidvasklovens regler, jf. hvidvasklovens § 1, stk. 1, nr. 14 (dagældende § 1, stk. 1, nr. 15).*

*Det fremgår af lovens § 10, at virksomheder og personer omfattet af loven skal gennemføre kundekendskabsprocedurer, jf. §§ 11-21, når der etableres en forretningsforbindelse og når der er mistanke om hvidvask mv.*

*Det fremgår af hvidvasklovens § 26, stk. 1, at virksomheder og personer omgående skal underrette Hvidvasksekretariatet, hvis virksomheden eller personen er vidende om, har mistanke om eller rimelig grund til at formode, at en transaktion, midler eller en aktivitet har eller har haft tilknytning til hvidvask.*

*Det fremgår af revisorlovens § 16, stk. 1, at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udførelse af opgaver efter revisorlovens § 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 fremgår yderligere af revisorlovens § 16, stk. 2, at revisor under planlægningen og udførelsen af en opgave efter § 1, stk. 2, skal udvise professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme omstændigheder, der kan indikere væsentlig fejlinformation i erklæringsemnet.*

*Revisornævnet finder, at indklagede ikke har foretaget tilstrækkelige undersøgelser med henblik på at sikre sig et tilstrækkeligt kendskab til selskabskapitalernes beskaffenhed og tilstedeværelse.*

*Revisornævnet har navnlig lagt vægt på, at PP oplyste, at på hobbyplan havde handlet med [emne 1] igennem flere år, at han havde realiseret fortjenester herved, og at [emne 1]salgene var sket til private købere, som betalte kontant.*

*Revisornævnet finder herefter, at indklagede i forbindelse med erklæringen om kontantstiftelse ikke har udvist professionel adfærd og omhyggelighed, idet indklagede ikke har dokumenteret, at have udført de undersøgelser eller opnået den tilstrækkelige kendskab til selskabskapitalernes beskaffenhed efter hvidvaskloven.*

*Revisornævnet finder videre, at indklagede ikke har dokumenteret, at der blev foretaget indberetning til Hvidvasksekretariatet forud for stiftelsen af selskabet eller umiddelbart derefter. Revisornævnet har navnlig lagt vægt på, at indklagede ikke har anvendt indberetningsløsningen GoAML, og at det herefter er indklagedes risiko, at Hvidvasksekretariatet ikke har modtaget indberetningen.*

*Revisornævnet finder endeligt, at indklagede ikke har dokumenteret, at der blev indhentet en skriftlig udtalelse fra PP på, at han havde givet revisor alle de oplysninger, som han var bekendt med, og som var relevante for erklæringsopgaven.*

*Det er herefter Revisornævnets vurdering, at indklagede har overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, samt revisorlovens § 23, stk. 1, ved afgivelse af erklæringen den 21. maj 2020 om konstantstiftelse af DD A/S, idet indklagede ikke har udvist tilstrækkelig professionel adfærd ved erklæringsafgivelsen, ved ikke at have foretaget omgående indberetning til Hvidvasksekretariatet samt ved ikke at have indhentet skriftlig udtalelse fra PP til brug for erklæringsafgivelsen.*

#### Vedrørende klagepunkt c

*Revisornævnet lægger til grund, at selskabet EE ApS blev stiftet den 27. december 2018 med en indskudskapital på 100 t.kr., og at kapitalen blev tegnet af TT ApS. Selskabskapitalen på 100 t.kr. blev indskudt i form af en kontant kassebeholdning, og indklagede afgav på Virk.dk erklæring om konstantstiftelse af selskabet den 10. januar 2019. UU blev valgt som direktør for selskabet. Det fremgår af indklagedes arbejdspapirer, at indskudskapitalen stammer fra gaver, som UU havde modtaget fra sine forældre, og at pengene herefter blev "lånt" til TT ApS.*

*Indklagede var på erklæringstidspunkterne omfattet af hvidvasklovens regler, jf. hvidvasklovens § 1, stk. 1, nr. 14 (dagældende § 1, stk. 1, nr. 15).*

*Det fremgår af lovens § 10, at virksomheder og personer omfattet af loven skal gennemføre kundekendskabsprocedurer, jf. §§ 11-21, når der etableres en forretningsforbindelse og når der er mistanke om hvidvask mv.*

*Det fremgår af hvidvasklovens § 26, stk. 1, at virksomheder og personer omgående skal underrette Hvidvasksekretariatet, hvis virksomheden eller personen er vidende om, har mistanke om eller rimelig grund til at formode, at en transaktion, midler eller en aktivitet har eller har haft tilknytning til hvidvask.*

*Det fremgår af revisorlovens § 16, stk. 1, at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udførelse af opgaver efter revisorlovens § 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 fremgår af revisorlovens § 16, stk. 2, at revisor under planlægningen og udførelsen af en opgave efter § 1, stk. 2, skal udvise professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme omstændigheder, der kan indikere væsentlig fejlinformation i erklæringsemnet.*

*Det fremgår endvidere af revisorlovens § 23, stk. 1, 2. pkt., at revisors arbejdsoplysninger og genpartier af de afgivne erklæringer, revisionsprotokoller og regnskaber skal opbevares i 5 år fra tidspunktet for underskrivelse af den erklæring, som materialet vedrører.*

*Revisornævnet finder, at indklagede ikke har foretaget tilstrækkelige undersøgelser med henblik på at sikre sig et tilstrækkeligt kendskab til selskabskapitalens beskaffenhed. Revisornævnet har navnlig lagt vægt på, at UU oplyste, at han havde fået det kontante beløb i gave fra sine forældre, og at han herefter havde lånt beløbet til sit selskab TT ApS.*

*Revisornævnet finder herefter, at indklagede har overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, samt revisorlovens § 23, stk. 1, ved afgivelse af erklæringen den 10. januar 2019 om konstantstiftelse af EE ApS, idet indklagede ikke har udvist tilstrækkelig professionel adfærd ved erklæringsafgivelsen samt ved ikke at have indhentet skriftlig udtalelse fra UU til brug for erklæringsafgivelsen.*

#### Vedrørende klagepunkt d

*Revisornævnet lægger til grund, at SS den 28. december 2020 stiftede selskaberne FF ApS, GG ApS, HH ApS og II ApS, at SS tegnede anpartskapitalen i samtlige selskaber på nominelt 40 t.kr. til kurs 100, og at SS blev valgt som direktør i selskaberne. Selskabskapitalerne blev indskudt i form af en kontant kassebeholdning, og det fremgår af Erhvervsstyrelsens selskabsregister, at statsautoriseret revisor AA den 31. december 2020 på Virk.dk erklærede sig om selskabskapitalernes tilstedeværelse.*

*Revisornævnet lægger videre til grund, at det af indklagedes arbejdsoplysninger fremgår, at SS anvendte midler fra salget af en båd til at stifte selskaberne. Revisornævnet lægger videre til grund, at der ved klagers kontrolbesøg hos indklagede ikke forelå dokumentation for, at båden var solgt, herunder hvornår dette salg skulle være sket.*

*Revisornævnet finder, at indklagede har overtrådt hvidvasklovens § 11, stk. 1, nr. 4, dagældende hvidvasklovs § 25, stk. 1, god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, samt revisorlovens § 23, stk. 1, i forbindelse med afgivelser af erklæringer den 31. december 2020 om konstantstiftelse af selskaberne FF ApS, GG ApS, HH ApS og II ApS.*

*Indklagede blev pålagt en bøde på 250.000 kr. og frakendtes betinget sin godkendelse som statsautoriseret revisor.*

Også relevant under 6.6.3.2 (Betinget frakendelse).

Sag 060/2022 Kendelse af 14. juni 2023

Klager havde rejst følgende klagepunkter:

Klagepunkt a:

At indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, ved afgivelse af erklæring af 20. juni 2020 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 BB ApS, idet der ikke foreligger dokumentation for, at indklagede har udført tilstrækkeligt arbejde i forbindelse med erklæringsafgivelsen, herunder opnået tilstrækkeligt og egnet bevis som grundlag for den afgivne erklæring.

Klagepunkt b:

At indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 18, stk. 1, 1. pkt., ved afgivelse af erklæring af 6. maj 2020 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 CC ApS, idet konklusionen ikke er modificeret med forbehold som følge af urigtig oplysning efter § 8, stk. 1, nr. 7, i bekendtgørelse nr. 574. (klagepunkt b)

Følgende fremgår bl.a. af Revisornævnets præmis:

Klagepunkt a:

*Indklagede revisor har den 20. juni 2020 afgivet erklæring til brug for 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.*

...

*Revisornævnet lægger de fremlagte dokumenter, herunder kvalitetskontrollantens oplysninger og indklagedes bemærkninger til grund.*

*Revisornævnet finder på denne baggrund og som sagen i øvrigt foreligger oplyst, at der ikke foreligger dokumentation for, at indklagede har udført tilstrækkelige handlinger i forbindelse med erklæringsafgivelsen, og der derved ikke er opnået et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for den af indklagede afgivne erklæring. Den utilstrækkelige efterlevelse af dokumentationskravene indebærer, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, og derved er skyldig i den rejste klage.*

Klagepunkt b:

*Indklagede revisor har den 11. maj 2020 afgivet erklæring til brug for 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.*

...

*Revisornævnet lægger de fremlagte dokumenter, herunder kvalitetskontrollantens oplysninger og indklagedes bemærkninger, til grund.*

*Revisornævnet finder på denne baggrund og som sagen i øvrigt foreligger oplyst, at de oplysninger, der har været lagt til grund for indklagedes arbejde, er behæftet med væsentlige fejl, og at indklagede på baggrund heraf burde have modificeret sin konklusion for så vidt angår opgørelsen af CC ApS' realiserede faste omkostninger for perioden 1. december 2019 til 29. februar 2020.*

*Indklagede burde have rettet fundne fejl i opgørelsen over realiserede faste omkostninger, ligesom indklagede burde have taget forbehold for, at der ikke var anvendt et korrekt seneste resultat, og at der i ansøgningen var angivet, at virksomheden ikke havde underskud i seneste resultat. Herefter finder nævnet, at indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 18, stk. 1, 1. pkt.*

*Sanktionsfastsættelse*



*På baggrund af ovenstående pålægges indklagede, statsautoriserede revisor AA, i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der særligt under hensyn til, at der er tale om såvel manglende dokumentation som erklæringsfejl, og da indklagede tidligere, senest i 2017, er straffet for tilsidesættelse af god revisorskik, fastsættes til 50.000 kr.*

#### Sag 050-2022 Kendelse af 23. august 2023

Erhvervsstyrelsen havde blandt andet rejst følgende klagepunkter:

At Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2017 for AA ApS, idet der ikke er udført tilstrækkelige risikovurderingshandlinger som led i kunde- og opgaveacceptprocedurene, og idet de planlagte og udførte handlinger ikke har givet et tilstrækkeligt dokumenteret grundlag for at kunne afgive en konklusion i revisionspåtegningen (klagepunkt a).

At Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2018 for BB ApS, idet der ikke er dokumentation for, at der med den fornødne professionelle skepsis er udformet og udført tilstrækkelige revisionshandlinger med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende immaterielle anlægsaktiver (klagepunkt b).

Følgende fremgik blandt andet af Revisornævnets præmis:

*Klagepunkt a:*

*Nævnet skal indledningsvis bemærke, at kapitalandelen i datterselskabet udgør mere end 99% af balancesummen i AA ApS.*

*På det foreliggende grundlag, herunder de af kvalitetskontrollanten anførte observationer, lægger Revisornævnet til grund, at indklagede i forbindelse med kunde- og opgaveaccept har fastsat den professionelle risiko til at være lav. Der foreligger et aftalebrev, som er udformet som en standardaftale, og indklagedes forventning ved kundeaccept og planlægning var, at der ikke kunne fremskaffes tilstrækkeligt revisionsbevis til at afgive en erklæring uden modifikation. Indklagede har anført, at dennes mangeårige kendskab til selskabet og selskabets enkle regnskab gør, at der kan tages et klart og tydeligt forbehold herfor.*

*Nævnet lægger videre til grund, at indklagede har afgivet en "bortset fra" konklusion, og at han i sine arbejdsrapporter har konkluderet, at der skal tages forbehold for værdiansættelse af kapitalandele i datterselskabet, som følge af, at der ikke er aflagt et revideret regnskab, samt på trods af, at der er en ekstern vurdering af datterselskabets aktiv, og at han som dokumentation for den afgivne erklæring har indhentet en erklæring fra selskabets og datterselskabets administrator samt en "Estimation" vedrørende den af datterselskabet ejede ejendom.*

*Nævnet finder ikke, at klagen ikke har dokumenteret, at indklagede ikke have udført tilstrækkelige handlinger vedrørende kunde- og opgaveaccept.*

*Nævnet finder herudover, at indklagede ved den ovenfor anførte fremgangsmåde ikke har planlagt at udføre et acceptabelt minimum af revisionshandlinger med henblik på at opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, herunder udfordring af ledelsen omkring ledelsens muligheder for tilvejebringelse af et pålideligt grundlag for at værdiansætte et væsentligt aktiv i selskabets balance. Grundlaget kunne fx tilvejebringes ved, at ledelsen lader regnskabet for kapitalandelen revidere med henblik på at fastslå, om der foreligger indikation på et nedskrivningsbehov. Det er ikke tilstrækkeligt, at indklagede planlægger at undlade at udfordre ledelsens grundlag for værdiansættelse af et væsentligt aktiv med den begrundelse, at det ikke er muligt at opnå et tilstrækkeligt revisionsbevis, når indklagede samtidigt fastslår, at begrundelsen for at afgive forbehold er, at der ikke foreligger et revideret årsregnskab for kapitalandelen.*

*Deraf kan modsætningsvist sluttes, at indklagede mener, at et revideret årsregnskab kunne tilvejebringe et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Revisornævnet finder, at det i sagen*

*fremlagte materiale ikke dokumenterer, at indklagede har haft sådanne overvejelser omkring udfordring af ledelsens dokumentation for værdiansættelse af et væsentligt aktiv. Nævnet anser det herefter for bevist, at de af indklagede planlagte og udførte handlinger ikke har givet et tilstrækkeligt dokumenteret grundlag for at kunne afgive en konklusion i revisionspåtegningen og derved har indklagede handlet i strid med revisorlovens § 23, stk. 1 og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2. Indklagede findes, med ovennævnte begrænsning, skyldig i klagepunktet.*

*Klagepunkt b:*

*Revisornævnet lægger til grund, at immaterielle anlægsaktiver (franchise fee) er indregnet i årsregnskabet med 10.488.004 kr., svarende til 21 % af balancesummen, og afskrives over 20 år. Revisornævnet finder, at der ikke foreligger tilstrækkelig dokumentation for det udførte arbejde, da der ikke er dokumentation for indklagedes stillingtagen til selskabets proces ved fastlæggelse af skøn vedrørende immaterielle anlægsaktiver, herunder hvorvidt en scrapværdi på 60 % kan anses for et passende skøn for de konkrete franchise aftaler, eller hvorvidt selskabets anvendte regnskabspraksis bedst afspejler et retvisende billede.*

*Revisornævnet finder herefter, at der ikke foreligger dokumentation for, at der er udført tilstrækkelige revisionshandling samt udvist den fornødne professionelle skepsis ved revisionen af værdiansættelsen af immaterielle anlægsaktiver (franchise fee) i årsregnskabet for BB ApS for regnskabsåret 2018, og at indklagede som følge heraf har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, og dermed tilsidesat god revisorskik.*

*Indklagede anses skyldig i klagepunktet.*

*Indklagede blev samlet pålagt en bøde på 25.000 kr.*

Også relevant under 6.4.4.3 (Manglende forbehold og manglende modificeret konklusion)

#### Sag 002/2023 Kendelse af 29. august 2023

Erhvervsstyrelsen havde rejst følgende klagepunkter:

At indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1 og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for BB A/S for 2018, idet der ikke er dokumentation for at være foretaget en tilstrækkelig planlægning, udført tilstrækkelige revisionshandling vedrørende omsætning, herunder dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for den afgivne erklæring (klagepunkt a).

At indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1 og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for CC ApS for 2018/19, idet der ikke er dokumentation for at være foretaget en tilstrækkelig planlægning, udført tilstrækkelige revisionshandling vedrørende omsætning, igangværende arbejder, udskudte skatteaktiver og going concern samt udvist den fornødne professionelle skepsis herunder dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for den afgivne erklæring. (klagepunkt b)

Følgende fremgik blandt andet af Revisornævnets præmis:

*Klagepunkt a:*

*Revisornævnet lægger vedrørende revision af omsætning til grund, at indklagede den 27. maj 2019 afgav revisionspåtegning på årsrapporten for BB A/S for regnskabsåret 2018, at omsætningen var 25.629 t.kr., at omsætningen oversteg det af indklagede fastsatte væsentlighedsniveau, samt at omsætning er et risikofyldt område, hvor der kan være risiko for væsentlig fejlinformation, som følge af besvigelser i relation til indregning af indtægter.*

Revisornævnet lægger videre til grund, at det af indklagedes arbejdspapir fremgår, at der hver måned foretages budgetopfølgninger, at selskabet aconto fakturerer, at indklagede har gennemset faktureringen i 1. kvartal 2019, og at der er foretaget nummerkontrol for hele året.

Revisornævnet lægger endvidere til grund, at indklagede ikke i sine arbejdspapirer har dokumenteret at have taget tilstrækkeligt dokumenteret stilling til igangværende arbejder eller at der er foretaget stikprøvevis test af omsætningen.

På ovennævnte baggrund og efter en samlet vurdering finder Revisornævnet, at indklagede ved sin revision af årsregnskabet for 2018 for BB A/S ikke har dokumenteret at have foretaget tilstrækkelige revisionshandlinger og udvist professionel skepsis vedrørende omsætning. Det forhold, at indklagede har oplyst, at han har gennemgået faktureringen og konstateret, at alle numre er til stede, kan ikke føre til et andet resultat allerede fordi, dette alene dokumenterer, at de fakturer, der er i systemet, er til stede.

Da indklagede ved sin revision af BB A/S for regnskabsåret 2018 som begrundet ovenfor ikke har dokumenteret at have udført tilstrækkelige revisionshandlinger, og fordi indklagede ikke har udvist den fornødne professionelle skepsis ved revisionen af omsætning, og fordi der af den grund ikke i indklagedes arbejdspapirer er dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, har indklagede overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, og dermed tilsidesat god revisorskik ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for BB A/S for regnskabsåret 2018. Indklagede findes således i det hele skyldig i klagepunkt a.

Revisornævnet bemærker i tilknytning hertil, at det ikke er tilstrækkeligt, at indklagede verbalt kan redegøre for udførte revisionshandlinger, men at det skal kunne udledes af revisionsdokumentationen hvilke revisionshandlinger, der er udført, samt de opnåede resultater heraf, jf. hertil revisorlovens § 23, stk. 1.

Klagepunkt b:

Revisornævnet lægger vedrørende revision af omsætning til grund, at indklagede den 22. november 2019 afgav revisionspåtegning på årsregnskabet for CC ApS for 2018/19, at omsætningen var 14.236.000 kr., at omsætningen oversteg det af indklagede fastsatte væsentlighedsniveau, at der ikke er taget dokumenteret stilling til, hvad der kan gå galt på revisionsmålsniveau samt, at omsætning er et risikofyldt område, hvor der kan være risiko for væsentlig fejlinformation, som følge af besvigelser i relation til indregning af indtægter.

Revisornævnet lægger vedrørende revision af igangværende arbejder til grund, at igangværende arbejder indgår i regnskabet med 199.087 kr. svarende til ca. 10 % af balancesummen, at igangværende arbejder overstiger det af indklagede fastsatte væsentlighedsniveau, at igangværende arbejder er en væsentlig og risikofyldt regnskabspost, og at det af indklagedes dokumentation ikke kan ses, at der er taget stilling til ledelsens skøn over færdiggørelsesgraden af de igangværende arbejder.

Revisornævnet lægger vedrørende revision af udskudte skatteaktiver til grund, at udskudte skatteaktiver indgår i regnskabet med 176.000 kr. svarende til ca. 9 % af balancesummen, at igangværende arbejde overstiger det af indklagede fastsatte væsentlighedsniveau, at indklagede har foretaget en vurdering af udskudt skat på baggrund af de seneste 3 regnskabsår, at der ikke foreligger budgetter for de kommende år, og indklagedes oplysning om, at han har taget stilling til ledelsens skøn med udgangspunkt i resultaterne fra de seneste 3 regnskabsår, eller redegjort for, hvorledes selskabet har udviklet sig efter regnskabsårets afslutning og indtil revisionspåtegningen.

Revisornævnet lægger vedrørende revision af going concern til grund, at det af regnskabet fremgår, at selskabets resultat var negativt med -996.789 kr., at indklagede i sine arbejdspapirer har oplyst, at der er en bankkredit på 3.000.000 kr., hvoraf 2.700.000 kr. ikke er udnyttet, og at indklagede ikke har dokumenteret at have taget stilling til betingelserne for anvendelse af bankkrediten. Videre har

nævnet lagt til grund, at det fremgår af kvalitetskontrollantens oplysninger, at selskabets egenkapital havde været negativ, såfremt det udskudte skatteaktiv ikke var blevet indregnet. På ovennævnte baggrund og efter en samlet vurdering finder Revisornævnet, at indklagede ved sin revision af årsregnskabet for 2018/19 for CC ApS ikke har dokumenteret at have foretaget tilstrækkelige revisionshandlinger og udvist professionel skepsis vedrørende omsætning, igangværende arbejder, udskudte skatteaktiver og going concern.

Da indklagede ved sin revision af CC ApS for regnskabsåret 2018/19 som begrundet ovenfor ikke har dokumenteret at have udført tilstrækkelige revisionshandlinger, og fordi indklagede ikke har udvist den fornødne professionelle skepsis ved revisionen af omsætning, igangværende arbejder, udskudte skatteaktiver og going concern, og fordi der af den grund ikke i indklagedes arbejdspapirer er dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, har indklagede overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, og dermed tilsidesat god revisorskik ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for CC ApS for regnskabsåret 2018/19. Indklagede findes således i det hele skyldig i klagepunkt b. Revisornævnet bemærker i tilknytning hertil, at det ikke er tilstrækkeligt, at indklagede verbalt kan redegøre for udførte revisionshandlinger, og at det skal kunne udledes af revisionsdokumentationen hvilke revisionshandlinger, der er udført, samt de opnåede resultater heraf, jf. hertil revisorlovens § 23, stk. 1.

Indklagede blev pålagt en bøde på 30.000 kr.

Også relevant under 6.3.3. (Forældelse)

#### Sag 046-2022 (Kendelse af 8. august 2023)

Erhvervsstyrelsen havde blandt andet rejst følgende klagepunkter:

Indklagede har overtrådt Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2017/18 og 2018/19 for BB ApS, idet der ikke er dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for værdiansættelsen af kapitalandele i selskabet CC A/S som grundlag for de afgivne revisionspåtegninger. (Klagepunkt b).

Indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2017/18 for BB ApS, idet der ikke er dokumentation for, at der med den fornødne professionelle skepsis er taget stilling til samt opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for værdiansættelsen af tilgodehavende hos CC A/S. (Klagepunkt c).

Indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2018/19 for BB ApS, idet der ikke er tilstrækkelig dokumentation for den foretagne going concern vurdering. (Klagepunkt d).

Indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2017/18 og 2018/19 for DD ApS, idet der ikke er dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for værdiansættelsen af kapitalandele i selskabet CC A/S som grundlag for de afgivne revisionspåtegninger. (Klagepunkt f).

Indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2017/18 og 2018/19 for DD ApS, idet der ikke er dokumentation for, at der med den fornødne professionelle skepsis er taget stilling samt opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for tilstedeværelsen/ejerskabet og værdiansættelsen af rettigheder. (Klagepunkt g).

Indklagede har overtrådt Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2018/19 for DD ApS, idet der ikke er tilstrækkelig dokumentation for den foretagne going concern vurdering. (Klagepunkt h).  
Følgende fremgik blandt andet af Revisornævnets præmis:

*Klagepunkt b*

*Årsregnskabet 2017/18 for BB ApS*

*Revisornævnet lægger til grund, at kapitalandele i associerede virksomheder indgår i årsregnskabet 2017/18 for BB ApS med 79.953 t.kr., svarende til 54 % af balancesummen.*

*Revisornævnet lægger videre til grund, at regnskabsposten i det væsentligste består af en ejerandel på 19,4 % af aktiekapitalen i CC A/S, som er målt til en kurs på 400 pr. aktie.*

*Indklagede har som led i klagers undersøgelse oplyst, at det af såvel selskabets ledelse som af revisionen anses for at give det mest retvisende billede at indregne kapitalandelene til dagsværdi, og at kvalitetskontrollanten har fået udleveret kopi af aktiehandler med 3. mand til bekræftelse af kursværdien på 400.*

*Årsregnskabet 2018/19 for BB ApS*

*Revisornævnet lægger til grund, at indklagede den 21. januar 2020 har afgivet revisionspåtegning uden modifikation af konklusionen og fremhævelse af forhold på årsregnskabet for BB ApS for 2018/19.*

*Revisornævnet lægger videre til grund, at regnskabsposten kapitalandele i associerede virksomheder indgår i årsregnskabet med 142.438 t.kr. svarende til 95 % af balancesummen, og at regnskabsposten hovedsageligt består af en ejerandel på 23,02 % i selskabet CC A/S.*

*Revisornævnet finder, at indklagede ikke i fornødent omfang har kunne dokumentere de benyttede kurser ved værdiansættelse af kapitalandelene i CC A/S ved revisionen af årsregnskaberne for 2017/18 og 2018/19 for BB ApS, idet der ikke foreligger tilstrækkelig dokumentation for, at betingelserne for at kunne benytte de af indklagede anvendte kurser på henholdsvis 400 i årsregnskabet for 2017/18 og 448 i årsregnskabet for 2018/19 som udtryk for dagsværdi.*

*Revisornævnet har navnlig lagt vægt på, at GG har haft en væsentlig interesse i alle de treselskaber, der har udbudt aktierne, og at indklagede ikke har redegjort for eller efter det oplyste nærmere undersøgt, hvorvidt de anvendte kurser på henholdsvis 400 i 2017/18 og 448 i 2018/19 kan anses for at være udtryk for en salgsværdi, der ville kunne konstateres for de pågældende aktier på et aktivt marked, ligesom der ikke er redegjort for, hvorledes en dagsværdi kan forventes at kunne underbygges ved fremadrettede målinger af kapitalandelene i CC A/S.*

*Revisornævnet finder på denne baggrund, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2017/18 og 2018/19 for BB ApS, idet der ikke er dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for værdiansættelsen af kapitalandele i selskabet CC A/S ApS som grundlag for de afgivne revisionspåtegninger.*

*Klagepunkt c*

*Revisornævnet lægger til grund, at der i årsregnskabet for 2017/18 for BB ApS indgår et tilgodehavende hos CC A/S med 62.162 t.kr. svarende til 43 % af balancesummen, og at tilgodehavendet i det væsentligste er opstået ved tretransaktioner, hvor BB ApS har solgt eller udlånt 151.653 aktier i CC A/S til CC A/S. Transaktionerne, som er foretaget henholdsvis 23. november 2017, 15. januar 2018 og 5. marts 2018, er sket til kurs 400 og repræsenterer en indregnet værdi på 60.661 t.kr. [...]*

*Revisornævnet finder, at indklagede ikke med den fornødne professionelle skepsis har forholdt sig til værdiansættelsen af det væsentlige tilgodehavende, som de foretagne transaktioner til opskrevne værdier mellem nærtstående parter har medført, ligesom der mangler revisionsbevis for, at de*

*kurser, der er benyttet ved de foretagne transaktioner, kan anses for at være udtryk for en salgsværdi, der kan konstateres på et aktivt marked.*

*Revisornævnet finder på denne baggrund, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2017/18 for BB ApS, idet der ikke er dokumentation for, at der med den fornødne professionelle skepsis er taget stilling til samt opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for værdiansættelsen af tilgodehavende hos CC A/S ApS.*

*Klagepunkt d*

*Revisornævnet lægger til grund, at indklagede har besvaret standardspørgsmål i arbejdsprogram vedrørende going concern med "ja" og standardkonklusion uden underliggende dokumentation. Revisornævnet bemærker, at det af årsregnskabet for 2018/19 for BB ApS fremgår, at selskabets kortfristede gældsforpligtelser udgør 15.196 t.kr., hvilket overstiger selskabets omsætningsaktiver, som udgør 7.172 t.kr.*

*Revisornævnet bemærker videre, at indklagedes arbejdspapirer ikke indeholder en stillingtagen til, hvorvidt selskabet er i stand til at kunne indfri sine kortfristede gældsforpligtelser, eller til, hvorvidt selskabet kan fremskaffe finansiering til at kunne indfri dets kortfristede gældsforpligtelser.*

*Revisornævnet finder på denne baggrund, at indklagede ikke i tilstrækkeligt omfang har dokumenteret sin going concern vurdering.*

*Revisornævnet finder på denne baggrund, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2018/19 for BB ApS*

*Klagepunkt f*

*Revisor lægger til grund, at Kapitalandele i associerede virksomheder indgår i årsregnskabet for 2017/18 for DD ApS med 66.446 t.kr. svarende til 58 % af balancesummen, og at regnskabsposten hovedsageligt udgøres af en ejerandel på 16,61 % af aktiekapitalen i CC A/S, som er målt til en kurs på 400 kr. pr. aktie.*

*Indklagede har om værdiansættelsen af aktierne i sin redegørelse af 25. maj 2020 anført, at værdiansættelsen af såvel selskabets ledelse som af revisionen anses for at give det mest retvisende billede af indregnekapitalandelene til dagsværdi. Indklagede har som svar på kvalitetskontrollantens bemærkninger anført, at kvalitetskontrollanten har fået udleveret kopi af aktiehandler med 3. mand til bekræftelse af kursværdien på 400, og har henvist til, at det forhold, at dokumentationen er i papir-form, der er tilgængeligt på kontroldagen, bør være tilstrækkeligt. Revisornævnet lægger til grund, at indklagede den 20. januar 2020 har afgivet revisionspåtegning uden modifikation af konklusionen og fremhævelse af forhold i regnskabet på årsregnskabet for 2018/19 for DD ApS.*

*Kapitalandele i associerede virksomheder indgår i årsregnskabet for 2018/19 for DD ApS med 94.230 t.kr. svarende til 72 % af balancesummen. Regnskabsposten består hovedsageligt af en ejerandel på 14,92 % i selskabet CC A/S som er målt til en kurs på 448 kr. pr. aktie. DD ApS' erhvervelser af aktier i CC A/S i regnskabsåret 2018/19 består tilbagekøb af aktier fra eksterne aktionærer til kurser på henholdsvis kurs 343 den 15. maj 2019 og kurs 400 den 18. februar 2019. Indklagede har i sin redegørelse af 25. maj 2020 anført, at dagsværdien ved værdiansættelsen af kapitalandele i CC A/S pr. 30. juni 2019 er opgjort til den fastlagte kurs på de seneste aktiehandler med 3. mand, hvor kursen har udgjort 448 pr. stk.*

*Revisornævnet finder på denne baggrund og i overensstemmelse med det under klagepunkt b anførte, at indklagede ikke har dokumenteret revisionen af de benyttede kurser ved værdiansættelse på kapitalandelene i CC A/S ved revisionen af årsregnskaberne for 2017/18 og 2018/19 for DD ApS, idet der ikke er fremlagt tilstrækkelig dokumentation for, at betingelserne for at kunne benytte*

henholdsvis kurs 400 i årsregnskabet for 2017/18 og 448 i årsregnskabet for 2018/19 som udtryk for dagsværdi er opfyldt.

Revisornævnet finder derfor, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2017/18 og 2018/19 for DD ApS, idet der ikke er dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for værdiansættelsen af kapitalandele i selskabet CC A/S ApS som grundlag for de afgivne revisionspåtegninger.

Klagepunkt g

Revisornævnet lægger til grund, at regnskabsposten Erhvervede lignende rettigheder indgår i årsregnskabet for 2017/18 for DD ApS med 23.742 t.kr. svarende til ca. 21 % af balancesummen, og at regnskabsposten Erhvervede lignende rettigheder indgår i årsregnskabet for 2018/19 for DD ApS med 21.105 t.kr. svarende til ca. 16 % af balancesummen.

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede i forbindelse med kvalitetskontrollen oplyste, at der findes en licensaftale fra 2017 mellem ejerne af rettighederne og CC A/S, som beskriver de nærmere vilkår omkring licenser, royalties og eventuelt senere salg af rettighederne til CC A/S, og at selskabet har en ret til at oppebære licensindtægter fra CC A/S, som dog er fravalgt under henvisning til CC A/Ss etablering på et globalt marked med et større antal investorer, hvor formålet har været at sikre CC A/S den nødvendige økonomiske stilling til gennemførelse af de vedtagne projekter m.v. For så vidt angår dokumentation for revision af regnskabsposten i 2018/19 har indklagede henvist til 2017/18 samt anført i sine bemærkninger, at afskrivningsperioden er ændret til 10 år i regnskabsåret.

Revisornævnet finder, at indklagede ikke har godtgjort, at der foreligger dokumentation for, at rettighederne eksisterer og dokumentation for, at rettighederne har en værdi. Revisornævnet finder videre, at indklagede ikke har forholdt sig til, at der ikke bliver genereret indtægter fra rettighederne. Revisornævnet finder derfor, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2017/18 og 2018/19 for DD ApS, idet der ikke er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for tilstedeværelsen/ejerskabet og værdiansættelsen af immaterielle anlægsaktiver.

Klagepunkt h

Revisornævnet lægger til grund, at DD ApS gennem de seneste år har haft begrænsede driftsindtægter og likvide transaktioner, at selskabets kortfristede gældsforpligtelser, som i årsregnskabet for 2018/19 udgør 34.203 t.kr., overstiger selskabets omsætningsaktiver, som alene udgør 16.398 t.kr., hvoraf 12.887 t.kr. er tilgodehavende hos CC A/S, og at selskabets gæld består dels af gæld til hovedaktionæren GG, og dels af gæld vedrørende selskabets køb af aktier i CC A/S fra tidligere eksterne aktionærer i CC A/S. Revisornævnet finder, at der ikke foreligger en dokumenteret stillingtagen til, hvorvidt selskabet er i stand til at kunne indfri sine kortfristede gældsforpligtelser anført i årsregnskabet, eller til, hvorvidt selskabet kan fremskaffe finansiering til at kunne foretage indfrielse af sine kortfristede gældsforpligtelser, herunder om selskabets ejer, som har et tilgodehavende hos selskabet på 16.898 t.kr., har mulighed for at opretholde finansieringen af selskabet. Revisornævnet finder på denne baggrund, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2018/19 for BB ApS, idet der ikke er tilstrækkelig dokumentation for den foretagne going concern vurdering.

Indklagede blev samlet pålagt en bøde på 150.000 kr. for de forhold han blev kendt skyldig i overtrædelse af. Han blev endvidere betinget frakendt godkendelsen som revisor med en prøvetid på to år.

Også relevant under 6.4.4.3 (Manglende forbehold og manglende modificeret konklusion), 6.6.2.1 (Princippet i straffelovens § 81) og 6.6.3.2 (Betinget frakendelse).

#### Sag 012-2023 Kendelse af 15. november 2023

Erhvervsstyrelsen havde blandt andet rejst følgende klagepunkt:

At revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2019 for CC A/S, idet indklagede ikke har dokumenteret, at han med den fornødne professionelle skepsis har udført tilstrækkelige revisionshandlinger med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende værdiansættelsen af regnskabsposten tilgodehavende hos tilknyttede virksomheder (klagepunkt a).

Af Revisornævnets præmis fremgik blandt andet følgende:

#### Klagepunkt a

*Revisornævnet lægger til grund, at tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder indgår i årsregnskabet med 41.737.942 kr. svarende til 46 % af moderselskabets balancesum.*

*Revisornævnet lægger videre til grund, at kapitalandele i tilknyttede virksomheder, som følge af en negative indre værdi, er indregnet til en regnskabsmæssig værdi på nul i 2019, mens det i 2018 indgik med 5.828.224 kr. og at ledelsen ikke har udarbejdet nedskrivningstest. Tilgodehavendet hos datterselskabet er i årsregnskabet nedskrevet med et beløb svarende til den negative indre værdi af datterselskabet.*

*For så vidt angår datterselskabet i [land 1] lægger Revisornævnet til grund, at dette selskab ifølge oplysninger i årsregnskabet havde underskud på -12.929.261 kr. og at egenkapitalen i dattervirksomheden er negativ med -7.330.891 kr.*

*Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede har taget udgangspunkt i hans kendskab til kunden, og det forhold, at der var tale om et tilgodehavende hos et 100% ejet datterselskab, som moderselskabet stillede driftslikviditet til rådighed for. Det er herudover anført, at indklagede har identificeret nedskrivningsbehovet i arbejdspapirerne. Nævnet lægger i den forbindelse til grund, at det ikke er nærmere dokumenteret i arbejdspapirerne, hvorfor den af ledelsen skønnede nedskrivning, som værende lig den negative indre værdi (negativ egenkapital) i datterselskabet, er passende.*

*Revisornævnet finder, at der ikke er dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende værdiansættelse af tilgodehavende hos tilknyttede virksomheder.*

*Revisornævnet har navnlig lagt vægt på, at indklagede ikke har dokumenteret, hvorfor den af ledelsen skønnede nedskrivning var passende.*

*Indklagede ses endvidere ikke at have forholdt sig til, om dattervirksomheden ville kunne generere en indtjening, således tilgodehavendet kunne tilbagebetales, for eksempel ved gennemgang af budgetter for dattervirksomheden, eller om yderligere nedskrivning var nødvendig.*

*Herefter finder nævnet, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2 ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2019 for CC A/S.*

Revisor blev for overtrædelse af klagepunkt pålagt en bøde på 50.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.4.3 (Manglende forbehold og manglende modificeret konklusion).

#### Sag 014-2023 Kendelse af 15. november 2023

Erhvervsstyrelsen havde blandt andet rejst følgende klagepunkt:

At revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2019 for CC A/S, da der ikke er dokumentation for, at der med den fornødne professionelle skepsis er udformet og udført tilstrækkelige revisionshandlinger med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for varelagerets tilstedeværelse og



fuldstændighed, da det er planlagt, at revisionsbevis for varelagerets tilstedeværelse og fuldstændighed kan baseres på arbejde udført af intern revision, uden at betingelserne herfor er opfyldt (klagepunkt a).

Af Revisornævnets præmis fremgik blandt andet følgende:

Klagepunkt a

*Revisornævnet lægger til grund, at varebeholdninger indgår i årsregnskabet for CC A/S med 392.793 t.kr. svarende til 40 % af balancesummen.*

*Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede har fravalgt at udføre kontroloptællinger af varelageret, at indklagede har lagt intern revisions arbejde vedrørende varebeholdninger til grund for sin konklusion, og at betingelserne om objektivitet og uafhængighed mellem selskabets drift og intern revision ikke er opfyldt, da intern revision refererer direkte til selskabets økonomidirektør.*

*Nævnet finder herefter og på baggrund af sagens øvrige oplysninger, at betingelserne for, at indklagede kunne basere sit revisionsbevis for varelagerets tilstedeværelse og fuldstændighed på arbejde udført af intern revision ikke var tilstede. Indklagede har forklaret, at indklagede har betragtet intern revision som en intern kontrol og ikke som en egentlig intern revisionsafdeling. Revisornævnet finder, at en stikprøve på en til test af den interne kontrol er helt utilstrækkelig henseende til, at der er tale om en manuel kontrol.*

*Revisornævnet finder således, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16 stk. 1 og 2 ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for CC A/S for 2019, idet der ikke er dokumentation for, at der med den fornødne professionelle skepsis er udformet og udført tilstrækkelige revisionshandlinger med henblik på at opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for varelagerets tilstedeværelse og fuldstændighed.*

Revisor blev for de samlede klagepunkter pålagt en bøde på 75.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.4.3 (Manglende forbehold og manglende modificeret konklusion) og afsnit 6.3.3. (Forældelse).

Sag 061/2023 Kendelse af 24. november 2023

Erhvervsstyrelsen havde blandt andet rejst følgende klagepunkter:

At revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning 30. april 2021 på årsregnskabet for 2020 for CC ApS, idet der ikke er dokumentation for, at der er udført tilstrækkelig planlægning og udført revisionshandlinger vedrørende udviklingsprojekter og efterfølgende begivenheder, samt udvist den fornødne professionelle skepsis og omhu ved revisionen af udviklingsprojekter, og dermed er der ikke dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Desuden er der ikke dokumentation for tilstrækkelig involvering fra underskrivende revisor forud for afgivelse af erklæringen (klagepunkt a).

At revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning 29. juni 2021 på årsregnskabet for 2020 for DD ApS, idet der ikke er dokumentation for, at der er pålagt og udført revisionshandlinger 2 vedrørende koncernregnskabet, kapitalandele i tilknyttede og associerede virksomheder, andre værdipapirer og kapitalandele og tilgodehavender hos tilknyttede og associerede virksomheder, og dermed er der ikke dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende områderne. Desuden er der ikke dokumentation for tilstrækkelig involvering fra underskrivende revisor forud for afgivelse af erklæringen (klagepunkt c).

Af Revisornævnets præmis fremgik blandt andet følgende:

*Nævnet finder det godtgjort, at indklagede ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2020 for CC ApS ikke har udvist den fornødne professionelle skepsis og ikke har udført tilstrækkelig*

planlægning og tilstrækkelige revisionshandlinger vedrørende udviklingsprojekter og efterfølgende begivenheder, ligesom der ikke er dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for de pågældende poster. Der foreligger heller ikke dokumentation for tilstrækkelig involvering fra underskrivende revisor forud for afgivelse af revisionserklæringen.

...

Videre lægger nævnet til grund, at kapitalandele hos tilknyttede og associerede virksomheder er indregnet i årsregnskabet med henholdsvis 654 t.kr. og 13.299 t.kr., svarende til henholdsvis 1 % og 17 % af balancesummen, at andre værdipapirer og kapitalandele er indregnet i årsregnskabet med 3.664 t.kr, svarende til 5 % af balancesummen, og at tilgodehavender hos tilknyttede og associerede virksomheder er indregnet med henholdsvis 3.657 t.kr. og 41.214 t.kr., svarende til henholdsvis 6 % og 69 % af balancesummen. Indklagedes dokumentation for planlægningen af revisionen af koncernregnskabet, kapitalandele i tilknyttede og associerede virksomheder og andre værdipapirer og kapitalandele i tilknyttede og associerede virksomheder samt tilgodehavender hos tilknyttede og associerede virksomheder har herefter været utilstrækkelig, idet planlægningen ikke indeholder beskrivelse af konkrete revisionshandlinger vedrørende områderne. Der er endvidere ikke dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende de pågældende områder. 30 Nævnet finder endelig, at der ikke foreligger dokumentation for tilstrækkelig involvering fra underskrivende revisor forud for afgivelse af revisionserklæringen. For de samlede overtrædelser blev indklagede pålagt en bøde på 75.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.4.3. (Manglende forbehold og manglende modificeret konklusion) og 6.6.2.2 (Princippet i straffelovens § 89).

#### Sag 052+053-2023 Kendelse af 24. november 2023

Erhvervsstyrelsen havde blandt andet rejst følgende klagepunkter:

Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2020 for BB ApS, idet der ikke er dokumentation for, at der er udført tilstrækkelig planlægning og udført revisionshandlinger vedrørende omsætning og goodwill samt udvist den fornødne professionelle skepsis og omhu ved revisionen af goodwill, ligesom der ikke er dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. (klagepunkt c).

Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2020 for CC ApS, idet der ikke foreligger dokumentation for, at revisor med den fornødne professionelle skepsis har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende going concern. (klagepunkt d).

Af Revisornævnets præmis fremgik blandt andet følgende vedrørende ovenstående:

... at der ikke er dokumentation for, at indklagede i forbindelse med sin revision af årsregnskabet for 2020 for BB ApS har udført tilstrækkelig planlægning eller ved revisionen har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for udførte revisionshandlinger vedrørende omsætning og goodwill, ligesom der ikke er udvist den fornødne professionelle skepsis og omhu ved revisionen af goodwill, og at indklagede ved sin afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2020 for CC ApS ikke har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende going concern.

Vedrørende sanktionsfastsættelse for disse klagepunkter udtalte nævnet følgende:

Ved vurderingen af, hvorledes de anførte overtrædelser bør sanktioneres over for indklagede personligt, bemærker nævnet vedrørende klagepunkterne c) og d), der angår mangelfuld planlægning og dokumentation, at disse forhold må anses som et udslag af, at virksomhedens kvalitetsstyringssystem er utilstrækkeligt. Disse forhold er samtidig selvstændigt sanktioneret over for revisionsvirksomheden, der er en enkeltmandsvirksomhed, og som indklagede revisor er enejer

*af. I overensstemmelse med nævnets faste praksis finder nævnet, at den disciplinærstraf, som den indklagede revisor personligt har forskyldt vedrørende disse klagepunkter, bør bortfalde.*

Også relevant under 6.4.4.3. (Manglende forbehold og manglende modificeret konklusion), 6.6.3.3 (midlertidig frakendelse under sagens behandling), 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), 6.6.2.1 (Princippet i straffelovens § 81) og 6.6.3.4 (forbud mod at udføre revision).

#### Sag 016-2023 Kendelse af 6. december 2023

Erhvervsstyrelsen havde rejst følgende klagepunkter:

At indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2019/20 for CC ApS, idet revisor ikke har dokumenteret, at der er planlagt og udført tilstrækkelige revisionshandlinger og udvist professionel skepsis ved revisionen, ligesom revisor ikke har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for indregningen og målingen af leasingaktiv samt tilhørende leasingforpligtelse i årsregnskabet. (klagepunkt a).

At indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, ved afgivelse af revisionspåtegning den 3. april 2018 på årsregnskabet for 2016/17 for DD ApS, idet revisor ikke har dokumenteret, at han med den fornødne professionelle skepsis har udført tilstrækkelige revisionshandlinger med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende værdiansættelsen af kapitalandele i associerede virksomheder. (klagepunkt b).

At indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, ved afgivelse af revisionspåtegning den 13. maj 2019 på årsregnskabet for 2016/17 for DD ApS under tvangsopløsning. (Tidligere: DD ApS), idet revisor ikke har dokumenteret, at han har udført tilstrækkelig revision af kapitalandele i tilknyttede virksomheder. (klagepunkt c).

Af Revisornævnets præmis fremgik følgende:

#### *Klagepunkt a*

...

*Revisornævnet finder, at indklagede ikke har udvist den fornødne professionelle skepsis, idet indklagede ikke i fornødent omfang har udformet og udført handlinger rettet mod at afdække risici for fejl ved førstegangsansøgningen af IFRS 16 vedrørende indregning og målingen af leasingaktiv og –forpligtelse, ligesom indklagede ikke har dokumenteret, hvilke konkrete handlinger der er udført i relation til lejekontrakten og de modtagne Excel-ark, ligesom indklagedes konklusion i arbejdsrapporter om, at kriterierne for at kunne indregne er opfyldt og korrekt klassificeret, ikke er underbygget med konkrete handlinger eller overvejelser. Revisornævnet har endvidere lagt vægt på, at indklagede ikke dokumenteret har forholdt sig til den anvendte diskonteringsfaktor, lejeperiodens længde, evt. reetableringsforpligtelser mv., ligesom indklagede ikke har forholdt sig dokumenteret til, at øvrige faste elementer i lejekontrakten, så som forsikringsudgifter, renovation, bankgarantier og ejendomsskatter ikke er medtaget som en del af leasingydelsen i de Excelark, som kunden har udarbejdet, og som danner grundlag for den foretagne indregning og måling.*

...

#### *Klagepunkt b*

...

*Revisornævnet finder, at indklagede ikke har udvist den fornødne professionelle skepsis, idet der ikke foreligger fornøden dokumentation for, at indklagede har udført tilstrækkelige revisionshandlinger med henblik på at foretage en konkret vurdering af ledelsens foretagne skøn vedrørende målingen af kapitalandelen til kostpris, herunder at have forholdt sig med skepsis til, om der er et nedskrivningsbehov på regnskabsposten.*

...

#### Klagepunkt c

...

*Revisornævnet finder, at indklagede ikke har udvist den fornødne professionelle skepsis, idet der ikke foreligger fornøden dokumentation for, at indklagede har udført tilstrækkelige revisionshandlinger med henblik på at vurdere den [land 3]e revisors kompetencer og uafhængighed, ligesom indklagede ikke dokumenteret har forholdt sig til, at det modtagne reviderede regnskab alene omfattede 9 måneder, samt om der er forskelle i regnskabspraksis mellem modervirksomheden og den [land 3]e dattervirksomhed, blandt andet som følge af, at regnskab for den [land 3]e dattervirksomhed udarbejdes efter IFRS og ikke efter årsregnskabsloven som regnskabet for modervirksomheden udarbejdes efter.*

Indklagede blev pålagt en bøde på 50.000 kr. for ovenstående overtrædelser.

#### Sag 023-2023 Kendelse af 6. december 2023

Erhvervsstyrelsen havde rejst tre klagepunkter over, at indklagede ikke havde opnået tilstrækkelig dokumentation i forbindelse med afgivelse af erklæringer til brug for ansøgning om kompensation i henhold til bekendtgørelse 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19.

Revisornævnet fandt, at indklagede var skyldig i alle tre klagepunkter, da der ikke var dokumentation for, at han havde udført tilstrækkelige handlinger, og derved ikke havde opnået et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for de afgivne erklæringer.

Indklagede revisor blev pålagt en bøde på 65.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.6.2.2 (Princippet i straffelovens § 89).

#### Sag 060-2023 Kendelse af 6. december 2023

Erhvervsstyrelsen havde rejst følgende klagepunkt:

At revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2019/20 for CC A/S, idet der ikke er dokumentation for, at der er udført revisionshandlinger vedrørende varebeholdninger, herunder at indklagede med den fornødne professionelle skepsis og omhu har forholdt sig til de af ledelsen udøvede skøn. Der er dermed ikke dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende varebeholdninger som grundlag for den afgivne erklæring.

Af Revisornævnets præmis fremgik blandt andet følgende:

*Revisornævnet lægger endvidere til grund, at indklagede ikke foretog fysisk kontrol af virksomhedens varebeholdningen, idet indklagede vurderede, at dette ikke var muligt eller var meget omkostningstungt. Indklagede anførte i revisionsprogram for varebeholdninger, at varebeholdningen er skønnet af ledelsen pr. 30. juni 2020 ud fra ledelsens erfaring og kendskab til, hvor mange [aktivitet 2], der kan 7 være i de forskellige [aktivitet 5]. Der er ikke derudover angivet, at være foretaget nogle revisionshandlinger. Det fremgår ligeledes af indklagedes revisionsprogram for værdiansættelse af varebeholdning, at dette er sket til en gennemsnitlig salgspris og at indklagede vurderede denne som rimelig.*

...

*Revisornævnet finder, at idet der er tale om væsentlige og risikofyldte områder ved revisionen, som indklagede har opgjort til kr. [Regnskabstal 5], svarende til ca. 33 % af balancesummen, burde indklagede have dokumenteret sin revision af områderne. Nævnet bemærker, at indklagede har baseret dele af revisionen på det af ledelsen udøvede skøn og at dette ikke er tilstrækkeligt som dokumentation for udført revision. Indklagede har ikke dokumenteret, at indklagede har udvist den*

*fornødne professionelle skepsis og fornødne omhu ved vurdering af de af ledelsen udøvede skøn. Nævnet skal herudover anføre, at beholdningen af 31 tons foder, der udgør en væsentlig del af beholdningerne, må kunne optælles og kontrolleres fysisk. I forbindelse med klagens behandling er fremkommet et arbejdspapir med beregning af biomasse pr. statusdagen. Det er Nævnets opfattelse, at denne beregning indeholder to variable, nemlig den anvendte foderkoefficient og den skønnede biomasse. Ved at ændre på en af disse to parametre i beregningen (et ændret skøn over biomassen eller en ændret foderkoefficient, der ikke er beskrevet eller underbygget) vil der ikke bibringes et relevant revisionsbevis. 8 Nævnet finder, at på grund af vanskelighederne ved en fysisk kontrol af den tilstedeværende biomasse må anvendes kompenserende handlinger til fastlæggelse af biomassens værdi og tilstedeværelse. Dette kunne være produktionsstatistikker, foderstatistikker inklusive en begrundet opgørelse af foderkoefficient, tilvækstberegninger, følsomhedsanalyser, erfaring fra periodiske [aktivitet 6], den forventede eller konstaterede tilvækst i enkelte [aktivitet 5], erfaringer fra eksempelvis brancheforeninger og de registreringer, selskabet i øvrigt foretager. For så vidt sådanne beregninger ikke kan anvendes som revisionsbevis og understøtte ledelsens skøn, må konsekvensen være et forbehold i revisionspåtegningen. Indklagede har ikke dokumenteret, at indklagede har udvist den fornødne professionelle skepsis og fornødne omhu ved vurdering af de af ledelsen udøvede skøn. Revisornævnet finder på denne baggrund, idet der er tale om utilstrækkelig dokumentation for revision af væsentlige og risikofyldte områder, at indklagede ikke har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende varebeholdninger og værdiansættelse heraf og derved har indklagede overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1. Indklagede blev pålagt en bøde på 40.000 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."*

#### Sag 050-2022 Kendelse af 23. august 2023

Erhvervsstyrelsen havde blandt andet rejst følgende klagepunkter:

At Erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, overtrådt, idet konklusionen i revisionspåtegningen på årsregnskabet for 2018 for BB ApS ikke er modificeret med forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens § 53, stk. 1 og stk. 2, nr. 1, litra b, da redegørelsen for målegrundlaget for immaterielle anlægsaktiver ikke svarer til faktiske forhold, og da den faktiske anvendte regnskabspraksis er i strid med årsregnskabslovens § 43, stk. 1 og 2, da der er beregnet afskrivninger under hensyntagen til en restværdi, der ikke kan fastsættes (klagepunkt c).

Erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 7, nr. 2, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2018 for BB ApS, da revisor ikke i sin udtalelse om ledelsens beretning i revisionspåtegningen har oplyst om manglende oplysninger i ledelsesberetningen (klagepunkt d). Følgende fremgik blandet andet af Revisornævnets præmis:

*Klagepunkt c:*

*Ud over det under klagepunkt b anførte lægger Revisornævnet til grund, at det fremgår af årsregnskabet for regnskabsåret 2018 for BB ApS – anvendt regnskabspraksis – at erhvervet franchise fee måles til kostpris med fradrag af akkumulerede afskrivninger, og at franchise fee afskrives lineært over aftalens løbetid, der er 20 år.*

*Nævnet lægger videre til grund, at det af indklagedes revisionsprotokollat fremgår, at der er fastsat en scrapværdi på 60 % for den væsentligste del af selskabets aktiver, samt at der ikke i årsregnskabets beskrivelse af anvendt regnskabspraksis er omtale af, at der er fastsat en restværdi for aktiverne. Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede ikke i sine arbejdspapirer har dokumenteret at have taget stilling til de manglende oplysninger i årsregnskabet, eller til, hvorvidt indklagede var enig med ledelsen i de foretagne beregninger af afskrivninger.*

*Revisornævnet lægger endeligt til grund, at indklagede har anerkendt, at indklagedes revisionspåtegning burde have indeholdt forbehold i anledning af, at den i årsregnskabets beskrevne regnskabspraksis ikke indeholdt oplysning om, at der var fastsat en restværdi for de selskabet tilhørende franchiserettigheder (jf. årsregnskabslovens § 53).*

*Revisornævnet finder herefter, at årsregnskabslovens § 53, stk. 1 og 2, nr. 1, litra b og § 43, stk. 1 og 2 er overtrådt i årsregnskabet for BB ApS for regnskabsåret 2018, da redegørelse for målegrundlaget for immaterielle anlægsaktiver ikke svarer til faktiske forhold, og da der ikke er beregnet afskrivninger under hensyntagen til restværdien, der ikke kan fastsættes.*

*Revisornævnet finder endvidere, som delvist anerkendt af indklagede, at årsregnskabet for BB ApS for regnskabsåret 2018 var behæftet med væsentlige fejl og mangler, fordi der ikke blev afgivet en modificeret konklusion med forbehold for, overtrædelse af årsregnskabsloven og fordi indklagede ikke havde afdækket, samt i sine arbejdspapirer dokumenteret, af have forholdt sig til, hvorvidt årsregnskabet indeholdt tilstrækkelige oplysninger i henhold til årsregnskabsloven. Herved har indklagede overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b og god revisorskik jf. revisorlovens § 16, stk. 1.*

*Indklagede anses skyldig i klagepunktet.*

*Klagepunkt d:*

*Det lægges til grund, at selskabets restaurant [vej 2] blev revet ned og erstattet af en ny restaurant samme sted, som blev opført samtidig med driften af den eksisterende restaurant. Der var således ikke er driftsstop.*

*Nævnet finder herefter ikke, at klageren har bevist, at indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 7.*

*Indklagede frifindes i klagepunkt d.*

*Indklagede blev samlet pålagt en bøde på 25.000 kr. for de forhold han blev kendt skyldig i overtrædelse af.*

Også relevant under 6.4.4.2 (Helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen)

#### Sag 059-2022 Kendelse af 22. august 2023

Erhvervsstyrelsen havde rejst følgende klagepunkter:

At revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2019 for Virksomhed BB A/S, idet der ikke er dokumentation for, at der med den fornødne professionelle skepsis er udformet og udført revisionshandling med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende anlægsaktiver, varebeholdninger, tilgodehavender fra salg samt omsætning (klagepunkt a).

At erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for

2019 for Virksomhed BB A/S idet konklusionen ikke er modificeret med forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens § 53, stk. 1, idet beskrivelsen af varebeholdninger er mangelfuld, og § 23, stk. 1, da tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder er klassificeret som likvide beholdninger (klagepunkt b).

At erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 7, nr. 2 er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på års- og koncernregnskabet for 2019 for Virksomhed CC A/S, da revisor ikke har oplyst om manglende redegørelser i henhold til årsregnskabslovens § 99 a og b, i sin udtalelse om ledelsens beretning i revisionspåtegningen. Desuden er erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, overtrådt, idet konklusionen ikke er modificeret med forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens, § 53, stk. 2, nr. 1, litra b, da beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis vedrørende koncerngoodwill ikke indeholder oplysninger om den fastsatte levetid for aktivet, eller en begrundelse for afskrivningsperioden, § 43, stk. 1 og 2, da koncerngoodwill er indregnet med 37.457 t.kr. for meget i såvel årsregnskabet som koncernregnskabet, § 23, stk. 1, da præsentationen af koncerngoodwill, samt afskrivninger herpå er klassificeret i strid med års- og koncernregnskabet, § 88, stk. 1 og 126, stk. 1, nr. 5, da der ikke er medtaget anlægsnoter i års- og koncernregnskabet, § 81, § 96, stk. 1 og 126, stk. 1, nr. 1, da der mangler oplysning om nettoomsætning samt segmentoplysninger, § 96, stk. 2 og § 126, stk. 1, nr. 2, da der mangler noteoplysninger om revisionshonorar i års- og koncernregnskabet, og § 126, stk. 1, nr. 8, jf. § 92, da oplysninger om gæld, der forfalder efter 5 år, ikke svarer til faktiske forhold. (klagepunkt c)

At erklæringsbekendtgørelsens § 9, stk. 1, nr. 6, jf. § 7, stk. 2, er overtrådt ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for 2019 for Virksomhed DD ApS, idet der mangler oplysninger om, at ledelsen kan ifalde ansvar for overtrædelse af den for virksomheden fastsatte selskabsretlige lovgivning (klagepunkt d).

At revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, er overtrådt ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for 2019 Virksomhed DD ApS, idet der ikke er dokumentation for, at revisor har udvist professionel skepsis i forbindelse med planlægningen og udførelsen af gennemgangshandlinger, og at revisor har opnået tilstrækkeligt og egnet bevis for væsentlige områder i årsregnskabet, herunder vedrørende grunde og bygninger, udskudt skatteaktiv samt going concern (klagepunkt e).

At erklæringsbekendtgørelsens § 10, stk. 1, jf. § 6, stk. 1, nr. 2, jf. stk. 2, nr. 1, litra b, er overtrådt ved afgivelse af erklæring og udvidet gennemgang på årsregnskabet for 2019 for Virksomhed DD ApS, idet konklusionen skulle have været modificeret med forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens, § 23, stk. 1, da tilgodehavende hos kapitalejeren er modregnet i regnskabsposten gæld til tilknyttede virksomheder, § 73, stk. 1, da årsregnskabet ikke indeholder noteoplysninger om tilgodehavende hos kapitalejeren, og § 43, stk. 1 og 2, da der ikke er foretaget afskrivninger på selskabets ejendomme. (klagepunkt f)

At revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, er overtrådt ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for 2018/19 for Virksomhed EE ApS, idet der ikke er dokumentation for, at revisor har udvist professionel skepsis i forbindelse med planlægningen og udførelsen af gennemgangshandlinger, og idet der ikke er dokumentation for, at revisor har opnået tilstrækkeligt og egnet bevis for væsentlige områder i årsregnskabet, herunder vedrørende grunde og bygninger, going concern samt udskudt skatteaktiv (klagepunkt g).

At erklæringsbekendtgørelsens § 10, stk. 1, jf. § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b, er overtrådt ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for 2018/19 for Virksomhed EE ApS, idet konklusionen skulle have været modificeret med forbehold for overtrædelse af

årsregnskabslovens, § 53, stk. 1, da afsnit om anvendt regnskabspraksis ikke redegør for anlægsaktiver under opførelse, § 23, stk. 1, da aktiver under opførelse er klassificeret som grunde og bygninger, § 64, stk. 1, da der mangler noteoplysninger om, at der påhviler selskabet en væsentlig tilbagebetalingsforpligtigelse med hensyn til byggemoms, § 67 a, da der mangler oplysninger om særlige poster, der er væsentlige for regnskabsbruger, og § 13, stk. 1, nr. 6, da forrentning af selskabets langfristede gældsforpligtigelser ikke indgår i årsregnskabet (klagepunkt h).

At erklæringsbekendtgørelsens § 9, stk. 4, jf. bilag 1, Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder, afsnit 34, fjerde punkt, er overtrådt ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskaberne for 2018/19 for Virksomhed EE ApS og for 2019 for Virksomhed DD ApS, idet revisor ikke har udført påkrævede supplerende handlinger, herunder mangler dokumentation for kontrol af, at der er indberettet korrekt moms på grundlag af bogføringen, samt af personbogen i begge sager, ligesom der vedrørende Virksomhed EE ApS desuden ikke er indhentet oplysninger fra selskabets advokatforbindelse eller dokumenteret en begrundelse for, at disse ikke er indhentet (klagepunkt i).

At revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, er overtrådt ved afgivelse af erklæring dateret den 21. februar 2022 vedrørende tilbagebetaling af ulovligt udlån ydet af Virksomhed FF til selskabets ledelse og kapitalejer ifølge årsrapporten for 2020 for Virksomhed FF ApS, idet revisor på baggrund af de foreliggende oplysninger ikke kunne konkludere, at lånet var tilbagebetalt inklusiv lovpligtige renter, og at der ikke længere var ydet et lån i strid med selskabsloven, hvorfor konklusionen i henhold til erklæringsbekendtgørelsens § 18, stk. 1, 1. pkt., skulle have været modificeret (klagepunkt j).

Følgende fremgik af Revisornævnets præmis:

#### Klagepunkt a

*Revisornævnet lægger de fremlagte dokumenter, kvalitetskontrollantens oplysninger samt indklagedes udtalelser og oplysninger til grund. Det fremgår af årsregnskabet for Virksomhed BB A/S for regnskabsåret 2019, at materielle anlægsaktiver indgår med 151.380.568 kr., herunder indgår produktionsanlæg og maskiner med 150.586.534 kr., hvoraf 794.034 kr. består af egenudviklet procesbettinget udstyr. Nævnet har videre lagt til grund, at indklagede har foretaget en kontrol af materielle anlægsaktiver, men at det ikke er dokumenteret, hvilke aktiver, der er kontrolleret, og hvordan afskrivninger opgøres.*

*Nævnet har videre lagt til grund, at varebeholdninger indgår med 16.185.262 kr. i årsregnskabet svarende til 8 % af balancesummen, hvilket overstiger det af indklagede fastsatte væsentlighedsniveau, at revisionshandlingen bestod i, at der blev foretaget en lagerkontrol den 20. december 2020, og at værdiansættelsen af varebeholdninger har bestået af kontrol af kostpriser til købsfakturaer.*

*Nævnet har videre lagt til grund, at tilgodehavender fra salg indgår med 13.456.647 kr. i årsregnskabet svarende til 7 % af balancesummen, hvilket overstiger det af indklagede fastsatte væsentlighedsniveau, at det af indklagedes arbejdspapir fremgår, at debitorrisikoen hovedsageligt er afdækket ved forsikring, og at indklagede har planlagt, at der skulle udsendes saldomeddelelser til debitorer.*

*Nævnet har videre lagt til grund, at omsætningen udgør 90.830 t.kr. i årsregnskabet, at der ud for "planlagte handlinger" er anført "OK", samt at der er dokumentation for, at indklagede har sammenholdt 25 salgsfakturaer til bogføringen.*

*Revisornævnet finder ikke, at indklagede på ovenstående grundlag vedrørende materielle anlægsaktiver har dokumenteret, at han har taget stilling til de elementer, der indgår ved værdiansættelse af aktivet, herunder at indklagede ikke har taget stilling til tilgangen i timer, den*



*benyttede timesats eller udstyrets levetid og scrapværdi.*

*Revisornævnet finder ikke, at indklagede på ovenstående grundlag vedrørende varebeholdninger har dokumenteret tilstrækkelig planlægning eller dokumenteret tilstrækkelig udførelse af revisionshandlinger for at afdække den i planlægningen foretagne risikovurdering vedrørende skøn af råvarepris.*

*Nævnet finder på baggrund af ovenstående vedrørende tilgodehavender fra salg, at der ikke foreligger dokumentation for, at der ikke er dokumentation for resultatet af de handlinger, indklagede har udført, herunder en konklusion på, hvorvidt de udførte handlinger har afdækket relevante revisionsrisici herunder tilstedeværelse og værdiansættelse af regnskabsposten. Nævnet finder på baggrund af ovenstående vedrørende omsætning, at det skal kunne udledes af indklagedes dokumentation, hvilke revisionshandlinger der er udført, samt de opnåede resultater deraf. Det er ikke tilstrækkeligt at anføre "OK" ud for planlagte handlinger, ligesom en gennemgang af 25 salgsfakturaer alene ikke er tilstrækkeligt til at afdække risici og revisionsmål vedrørende omsætning.*

*Revisornævnet bemærker, 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 bemærker endvidere, at det ikke er tilstrækkeligt, at revisor efterfølgende verbalt kan redegøre for sine overvejelser. Revisors viden og vurderinger skal fremgå skriftligt af den foreliggende revisionsdokumentation.*

*På baggrund af ovenstående er det anses som bevist, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for Virksomhed BB A/S for 2019, idet revisionsplanlægningen har været utilstrækkelig, og idet der ikke var dokumentation for, at der blev udøvet professionel skepsis ved revisionen, ligesom der manglede revisionsbevis vedrørende materielle anlægsaktiver, varebeholdninger, tilgodehavender fra salg og omsætning. Indklagede findes herefter skyldig i dette klagepunkt.*

#### Klagepunkt b

*Revisornævnet lægger de fremlagte dokumenter, kvalitetskontrollantens oplysninger samt indklagedes udtalelser og oplysninger til grund. Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede i sin revisorerklæring på årsregnskabet for Virksomhed BB A/S for 2019 har afgivet en konklusion uden modifikation med fremhævelse af forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens bestemmelser.*

*Nævnet lægger videre til grund, at den anvendt regnskabspraksis vedrørende varebeholdninger omhandler en beskrivelse af kostpris for handelsvarer samt råvarer og hjælpematerialer.*

*Nævnet lægger videre til grund, at likvide beholdninger indgår i årsregnskabet med 18.395.579 kr., hvoraf 18.367.794 kr. udgør et tilgodehavende hos Virksomhed HH ApS.*

*Nævnet finder på den baggrund, at beskrivelsen af varebeholdninger er mangelfuld, og at det er en fejl og i strid med årsregnskabslovens bestemmelser, at tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder er klassificeret som likvide beholdninger.*

*Ved at have undladt at afgive en konklusion modificeret med fremhævelse af forbehold vedrørende ovenstående på sin erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for Virksomhed BB A/S for regnskabsåret 2019 har indklagede overtrådt erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.*

*Indklagede findes herefter skyldig i klagepunktet.*

#### Klagepunkt c

Revisornævnet lægger de fremlagte dokumenter, kvalitetskontrollantens oplysninger samt indklagedes udtalelser og oplysninger til grund. Det fremgår af ledelsesberetning i årsregnskabet for Virksomhed CC A/S for regnskabsåret 2019, at der ikke er formuleret politikker for samfundsansvar og politikker eller måltal for det underrepræsenterede køn.

Nævnet lægger videre til grund, at immaterielle anlægsaktiver, som bestod af goodwill, udgjorde 40.578.669 kr. svarende til 15 % af balancesummen. Indklagede har overfor kvalitetskontrollanten oplyst, at regnskabsposten vedrører køb af datterselskabet Virksomhed BB A/S, som blev købt i 1999 for ca. 62 mio. kr. med en afskrivningsperiode fastsat til 20 år. Af årsregnskab for Virksomhed CCA/S for 2012 fremgår det, at regnskabsposten fortsat var på 62.428.728 kr. Af årsregnskabet for Virksomhed CC A/S for 2013 fremgår det, at afskrivning af regnskabsposten blev påbegyndt i dette år, af den indregnede kostpris. Det fremgår af beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis for immaterielle anlægsaktiver, at erhvervet goodwill indregnes til kostpris med fradrag af akkumulerede af- og nedskrivninger. Det fremgår ligeledes, at af- og nedskrivninger er foretaget ud fra en løbende vurdering af aktivernes brugstid. Beskrivelsen indeholder ikke oplysninger om den fastsatte levetid eller en begrundelse for afskrivningsperioden. Nævnet lægger videre til grund, at der regnskabet ikke indeholder en anlægsnote for koncern eller moderselskabet, at det af anvendt regnskabspraksis fremgår, at regnskabet aflægges efter årsregnskabslovens bestemmelser for store klasse C virksomheder, og at det af note 13 i årsregnskabet fremgår, at honorar til generalforsamlingsvalgt revisor ikke er oplyst med henvisning til årsregnskabslovens § 96, stk. 3. Af note 9 vedrørende langfristede gældsforpligtelser fremgår det, at 93.010.575 forfalder efter 5 år, hvilket ikke svarer til oplysningerne fra banken, da lånet er ydet med vilkår om, at der sker årlige indfrielse/genforhandling.

Revisornævnet finder på denne baggrund, at indklagede i arbejdspapirer og i sin erklæring burde have afdækket henholdsvis oplyst om selskabets manglende redegørelser i henhold til årsregnskabslovens § 99 a og b. Indklagede har herved overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 7, og derved tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for Virksomhed CC A/S for regnskabsåret 2019.

Revisornævnet finder endvidere, at indklagede ikke har dokumenteret, at han har taget stilling til afskrivningsperioden eller værdiansættelsen af koncerngoodwill, herunder forholdt sig til, at regnskabsposten burde have været værdiansat lavere. Revisornævnet finder endvidere at regnskabsposten ikke er klassificeret i overensstemmelse med årsregnskabslovens skemakrav, idet regnskabsposten skulle have været benævnt koncerngoodwill i koncernregnskabet og i årsregnskabet for moderselskabet være indgået som en del af regnskabsposten kapitalandele i tilknyttede virksomheder.

Ved at have undladt at afgive en konklusion modificeret med fremhævelse af forbehold vedrørende ovenstående på sin erklæring for Virksomhed CC A/S for regnskabsåret 2019 har indklagede overtrådt erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Indklagede findes således skyldig i dette klagepunkt.

#### Klagepunkt d

Revisornævnet lægger de fremlagte dokumenter, kvalitetskontrollantens oplysninger samt indklagedes udtalelser og oplysninger til grund. Nævnet lægger videre til grund, at selskabets direktør i regnskabsåret har hævet 3 mio. kr., og at indklagede har foretaget en ompostering af denne hævnning, så den fremgår som betaling af gæld til moderselskabet. Nævnet lægger videre til grund, at selskabets direktør efter det oplyste havde et tilgodehavende hos moderselskabet.

Ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang er det et ufravigeligt krav, at der særskilt skal oplyses om ikke uvæsentlige forhold, som revisor er blevet bekendt med under sit arbejde, og som giver en begrundet formodning om, at medlemmer af ledelsen kan ifalde erstatnings- eller strafansvar for handlinger eller undladelser, der berører virksomheden, tilknyttede virksomheder, virksomhedsdeltagere, m.fl. Videre skal revisor oplyse om overtrædelse af selskabsretlige lovgivning.

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. Revisors supplerende handlinger skal fremgå af revisors arbejdspapir.

Ved ikke at have taget dokumenteret stilling til, om betingelserne i selskabslovens § 210, stk. 2 var opfyldt på tidspunktet for udbetalingen til selskabets direktør, herunder om der var tale om et kapitalejerslån i strid med selskabsloven, som ledelsen kunne ifalde ansvar for, og dermed ved at have undladt at indhente og foretage de efter de gældende bestemmelser obligatoriske supplerende handlinger ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang, har indklagede overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, samt erklæringsbekendtgørelsens § 9, stk. 1, nr. 4, jf. § 7, stk. 2, ved afgivelse af sin erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for Virksomhed DD ApS for regnskabsåret 2019 og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Indklagede findes således skyldig i dette klagepunkt.

#### Klagepunkt e

Revisornævnet har lagt til grund, at udskudt skatteaktiv indgår i årsregnskabet 2019 for Virksomhed DD ApS med 1.621.110 kr. svarende til 4 % af balancesummen, hvilket overstiger det af indklagede fastsatte væsentlighedsniveau. Nævnet har videre lagt til grund, at indklagede ikke dokumenteret har taget stilling til værdiansættelsen af aktivet, hvorfor der mangler bevis for værdien, ligesom det ikke fremgår hvilken poster den udskudte skat knytter sig til, og at dokumentationen for udskudt skatteaktiv primært går på rigtigheden af det talmæssige. Nævnet har videre lagt til grund, at grunde og bygninger indgår med 33.723.931 kr. i årsregnskabet svarende til 93 % af balancesummen, hvilket overstiger det af indklagede fastsatte væsentlighedsniveau, at indklagede i sin planlægning ikke har taget dokumenteret stilling til væsentlige regnskabsmæssige skøn, herunder værdiansættelse af ejendomme og fastsættelse af levetid/afskrivninger, samt at indklagede ikke ses at have taget begrundet stilling til værdiansættelsen og anvendte regnskabspraksis, men primært har tjekket de bogførte kostpriser samt til- og afgang.

Revisornævnet lægger videre til grund, at Virksomhed DD ApS i flere år har haft underskud, at omsætningsaktiver udgør 2.382.507 kr., at kortfristede gældsforpligtelser udgør 31.867.826 kr. og overstiger omsætningsaktiverne samt, at en væsentlig del af gældsforpligtelsen består af gæld til tilknyttede virksomheder. Nævnet har videre lagt til grund, at selskabet ejer en væsentlig ejendomsportefølje, at selskabet er afhængig af fortsat støtte fra moderselskabet, og at indklagede ikke har indhentet en skriftlig støtteerklæring og kopi af låneaftaler m.v.

Revisornævnet finder på ovenstående grundlag vedrørende udskudt skatteaktiv, at indklagede ikke har dokumenteret, at han har taget stilling til de forudsætninger, som indregningen af skatteaktivet hviler på.

Revisornævnet finder på ovenstående grundlag vedrørende grunde og bygninger, at indklagede

ikke har dokumenteret tilstrækkelig planlægning og ikke har dokumenteret tilstrækkelig udførelse af revisionshandlinger, der viser, at indklagede har udvist fornøden professionel skepsis ved revisionen af værdiansættelsen af grunde og bygninger. Det fremgår heller ikke, at indklagede i sine arbejds papirer har dokumenteret, at indklagede har taget stilling til, hvorvidt den anvendte regnskabspraksis vedrørende grunde og bygninger er i overensstemmelse med den regnskabsmæssige begrebsramme. Revisornævnet finder på denne baggrund, at indklagede ikke havde opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for værdiansættelsen af investeringsejendomme som grundlag for den afgivne erklæring.

Revisornævnet finder vedrørende going concern, at indklagede ikke i sine arbejds papirer har dokumenteret den foretagne vurdering om, at virksomheden kunne betragtes som going concern, herunder var der ingen dokumentation for, at moderselskabet fortsat ville støtte og havde evnen til at støtte selskabet. Revisornævnet har ved denne bevisvurdering lagt vægt på, at Virksomhed DD ApS havde haft underskud de seneste år, at de kortfristede gældsforpligtelser oversteg omsætningsaktiverne samt, at en væsentlig del af gældsforpligtelsen bestod af gæld til tilknyttede virksomheder, hvorfor der var indikationer for, at der kunne være problemer med going concern. Revisornævnet finder på denne baggrund, at det var en mangel ved den af indklagede udførte revision, at der ikke i indklagedes arbejds papirer var dokumentation for revisionsbevis vedrørende området for going concern. Revisornævnet bemærker, 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 bemærker endvidere, at det ikke er tilstrækkeligt, at revisor efterfølgende verbalt kan redegøre for sine overvejelser. Revisors viden og vurderinger skal fremgå skriftligt af den foreliggende revisionsdokumentation. På baggrund af ovenstående er det bevist, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for Virksomhed DD ApS for 2019, idet revisionsplanlægningen har været utilstrækkelig, og idet der ikke var dokumentation for, at der blev udøvet professionel skepsis ved revisionen, ligesom der manglede revisionsbevis vedrørende, udskudt skatteaktiv, værdiansættelsen af grunde og bygninger samt going concern som grundlag for den afgivne erklæring.

Indklagede findes herefter skyldig i klagepunktet.

#### Klagepunkt f

Revisornævnet lægger de fremlagte dokumenter, kvalitetskontrollantens oplysninger samt indklagedes udtalelser og oplysninger til grund. Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede i sin revisorerklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for Virksomhed DD ApS for 2019 har afgivet en konklusion uden modifikation med fremhævelse af forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens bestemmelser.

Nævnet lægger videre til grund, at tilgodehavende hos kapitalejer på 3.000.630 kr. i regnskabsperioden er modregnet i regnskabsposten ”gæld til tilknyttede virksomheder”, samt at årsregnskabet ikke indeholder en noteoplysning om tilgodehavende hos kapitalejer.

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagedes arbejds papirer indeholder en oversigt over ejendomme, at det af oversigten fremgår, at ejendomme er indregnet og målt til kostpris, og at der ikke er foretaget afskrivninger i regnskabsåret eller tidligere år. Selskabet har valgt og beskrevet en regnskabspraksis, hvor der skal foretages systematiske afskrivninger over aktivets brugstid. Nævnet har videre lagt vægt på, at indklagede har anerkendt, at der fejlagtigt ikke er afskrevet på investeringsejendomme, og at der tilsvarende heller ikke er opskrevet til dagsværdi i

overensstemmelse med værdiansættelse efter afkastmodel, som netto ville udgøre et væsentligt positivt nettoresultat på resultatopgørelsen.

Ved at have undladt at afgive en konklusion modificeret med fremhævelse af forbehold på sin erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for Virksomhed DD ApS for regnskabsåret 2019 har indklagede overtrådt erklæringsbekendtgørelses § 10, stk. 1, jf. § 6, stk. 1, nr. 2, jf. stk. 2, nr. 1, litra b og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Indklagede findes herefter skyldig i klagepunktet.

Det af indklagede anførte - herunder om, at ikke er tale om, at kapitalejer har hævet beløb i selskabet i forhold til mellemværender med andre selskaber, men alene om sammenføring af to konti- kan ikke føre til et andet resultat.

### Klagepunkt g

Revisornævnet har lagt til grund, at udskudt skatteaktiv indgår i årsregnskabet for Virksomhed EE ApS for regnskabsåret 2018/19 med 1.666.188 kr. svarende til 4 % af balancesummen, hvilket overstiger det af indklagede fastsatte væsentlighedsniveau.

Nævnet har videre lagt til grund, at grunde og bygninger indgår med 38.831.751 kr. i årsregnskabet svarende til 84 % af balancesummen, hvilket overstiger det af indklagede fastsatte væsentlighedsniveau. Nævnet har videre lagt til grund, at det af ”anvendt regnskabspraksis” ikke fremgår, hvordan selskabet behandler byggeprojekter under opførelser. Nævnet har videre lagt til grund, at indklagede i sin planlægning ikke har taget dokumenteret stilling til væsentlige regnskabsmæssige skøn, herunder værdiansættelse af grunden, værdien af den overdragne del af grunden og det igangværende byggeprojekt, som indgår i balancen til kostpris, samt at indklagede ikke ses at have taget begrundet stilling til anvendte regnskabspraksis, herunder om det igangværende byggeprojekt skulle præsenteres som anlægsaktiv eller omsætningsaktiv.

Revisornævnet lægger videre til grund, at Virksomhed EE ApS i regnskabsåret havde underskud, at omsætningsaktiver udgør 7.320.239 kr., at kortfristede gældsforpligtelser udgør 12.009.380 kr. og overstiger omsætningsaktiverne. Nævnet har videre lagt til grund, at selskabet er afhængig af fortsat støtte, og at indklagede ikke har dokumenteret vilkårene for anvendelse af et lånetilsagn på 40 mio. kr.

Revisornævnet finder på den baggrund, at indklagede ikke har dokumenteret, at han har taget stilling til de forudsætninger, som indregningen af skatteaktivet hviler på.

Revisornævnet finder på ovenstående grundlag vedrørende grunde og bygninger, at indklagede ikke har dokumenteret tilstrækkelig planlægning og ikke har dokumenteret tilstrækkelig udførelse af revisionsbehandlinger, der viser, at indklagede har udvist fornøden professionel skepsis ved revisionen af værdiansættelsen af grunden, herunder bevist, at der ikke i indklagedes arbejds papirer er dokumenteret, at indklagede har taget stilling til, hvorvidt den anvendte regnskabspraksis vedrørende grunden er i overensstemmelse med den regnskabsmæssige begrebsramme.

Revisornævnet finder på denne baggrund, at indklagede ikke havde opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for værdiansættelsen af den overdragne del af grunden, og byggeprojektet på den ikke overdragne del af grunden.

Revisornævnet finder vedrørende going concern, at indklagede ikke i sine arbejds papirer har dokumenteret den foretagne vurdering om, at virksomheden kunne betragtes som going concern, herunder var der ingen dokumentation for, at fortsat støtte og vilkårene i et ikke anvendt lånetilsagn. Revisornævnet har ved denne bevisvurdering lagt vægt på, at Virksomhed EE ApS havde haft et underskud på 5.837.391 kr. i regnskabsåret, og at de kortfristede gældsforpligtelser oversteg omsætningsaktiverne. Revisornævnet finder på denne baggrund, at det var en mangel ved den af

indklagede udførte revision, at der ikke i indklagedes arbejdspapirer var dokumentation for revisionsbevis vedrørende området for going concern. Revisornævnet bemærker, 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 bemærker endvidere, at revisors viden og vurderinger skal fremgå skriftligt af den foreliggende revisionsdokumentation. På baggrund af ovenstående er det bevist, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 og 2, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for Virksomhed EE ApS for 2018/19, idet revisionsplanlægningen har været utilstrækkelig, og idet der ikke var dokumentation for, at der blev udøvet professionel skepsis ved revisionen, ligesom der manglede revisionsbevis vedrørende grunde og bygninger, udskudt skatteaktiv samt going concern som grundlag for den afgivne erklæring.

Indklagede findes herefter skyldig i klagepunktet.

#### Klagepunkt h

Revisornævnet lægger de fremlagte dokumenter, kvalitetskontrollantens oplysninger samt indklagedes udtalelser og oplysninger til grund. Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede i sin revisorerklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for Virksomhed EE ApS for 2018/19 har afgivet en konklusion uden modifikation med fremhævelse af forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens bestemmelser.

Nævnet lægger videre til grund, at anskaffelsesprisen for grunden samt købsomkostninger var 32.550.000 kr. og at der er afholdt byggeomkostninger for i alt 22.333 t.kr.

Revisornævnet lægger videre til grund, at "anvendt regnskabspraksis" i årsregnskabet ikke indeholder redegørelse for den regnskabsmæssige behandling af aktiver under opførelse, at aktiver under opførelse er angivet som bygninger og grunde i årsregnskabet, og ikke som materielle anlægsaktiver under opførelse og forudbetalinger for materielle anlægsaktiver. Nævnet har videre lagt vægt på, at udlejning af ejendommene under opførelse var under proces på tidspunktet for indklagedes erklæringsafgivelse. Nævnet har videre lagt vægt på, at selskabet i regnskabsåret solgte en del af grunden til et søsterselskab, at der ved salget var et regnskabsmæssigt tab som indgår i årsregnskabet under af- og nedskrivninger af materielle anlægsaktiver, og årsregnskabet ikke indeholder noteoplysninger herom.

Revisornævnet lægger videre til grund, at selskabets langfristede gældsforpligtelse på 40.000.000 kr. henstår uændret fra tidligere år, og at der ikke er indregnet forrentning af lånet i årsregnskabet.

Nævnet finder på den baggrund, at der ikke er redegjort for anvendt regnskabspraksis for anlægsaktiver under opførelse, at der mangler noteoplysning om, at det påhviler selskabet en væsentlig tilbagebetalingsforpligtelse med hensyn til byggemoms, at der mangler poster, der er væsentlige for regnskabsbrugeren, herunder om at det regnskabsmæssige tab ved salg af en del af grunden ikke er at anse som afskrivninger, og at der mangler forrentning af langfristede gældsforpligtelser i årsregnskabet.

Revisornævnet bemærker, at det ikke er tilstrækkeligt, at revisor efterfølgende kan redegøre for sine overvejelser. Revisors viden og vurderinger skal fremgå skriftligt af den foreliggende revisionsdokumentation.

Ved at have undladt at afgive en konklusion modificeret med fremhævelse af forbehold vedrørende ovenstående på sin erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for

*Virksomhed EE ApS for regnskabsåret 2018/19 har indklagede overtrådt erklæringsbekendtgørelses § 10, stk. 1, jf. § 6, stk. 1, nr. 2, jf. stk. 2, nr. 1, litra b og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.*

*Indklagede findes herefter skyldig i klagepunktet.*

#### Klagepunkt i

*Revisornævnet lægger de fremlagte dokumenter, kvalitetskontrollantens oplysninger samt indklagedes udtalelser og oplysninger til grund. Revisornævnet finder på denne baggrund, at indklagede ikke pr. balancedagen havde indhentet relevante oplysninger fra personbog, at indklagede ikke pr. balancedagen havde indhentet advokatbrev vedrørende afholdte advokatudgifter samt, at indklagede ikke i sine arbejds papirer havde dokumenteret korrekt indberetning af moms på grundlag af bogføring, da han afgav sin erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for Virksomhed EE ApS for regnskabsåret 2018/19.*

*Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede ikke pr. balancedagen havde indhentet relevante oplysninger fra personbog samt, at indklagede ikke i sine arbejds papirer havde dokumenteret korrekt indberetning af moms på grundlag af bogføring, da han afgav sin erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for Virksomhed DD ApS for regnskabsåret 2019.*

*Ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang er det et ufravigeligt krav, at revisor udfører supplerende handlinger, herunder er det et obligatorisk krav, at revisor altid skal indhente oplysninger fra tingbogen, personbogen og bilbogen pr. balancedagen, såfremt det er relevant, hvilket det er, når de pågældende transaktioner forekommer i det konkrete regnskab.*

*Oplysninger fra personbogen skal dog altid indhentes med henblik på information om, hvorvidt virksomheden har stillet virksomhedspant eller pant i andet løsøre. Endvidere er det et ufravigeligt og obligatorisk krav, at revisor indhenter dokumentation for, at de til Skat indberettede merværdiafgifter er korrekt indberettet. 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 reviewklæring. Revisors supplerende handlinger skal fremgå af revisors arbejds papir.*

*Nævnet finder, at indklagede ved at have undladt at indhente de obligatoriske oplysninger fra personbogen pr. balancedagen, ved at have undladt at indhente advokatbrev pr. balancedag samt ved at have undladt at dokumentere revisions handlinger vedrørende indberetning til Skat af korrekt merværdiafgift, og dermed ved at undlade at indhente og foretage de efter de gældende bestemmelser obligatoriske supplerende handlinger ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang, har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, samt erklæringsbekendtgørelsens § 9, stk. 4, jf. bilag 1, Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder (Udvidet gennemgang af årsregnskaber), afsnit 34, fjerde punkt, ved afgivelse af sin revisionspåtegning om udvidet gennemgang på årsregnskabet for Virksomhed EE ApS for regnskabsåret 2018/19 og Virksomhed DD ApS for regnskabsåret 2019 og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.*

*Indklagede findes således skyldig i dette klagepunkt.*

### Klagepunkt j

Klagepunktet angår indklagedes erklæring af den 21. februar 2022 vedrørende tilbagebetaling af udlån ydet af Virksomhed FF ApS til selskabets ledelse og kapitalejer ifølge årsrapporten for 2020 for Virksomhed FF ApS og om, hvorvidt indklagede på baggrund af de foreliggende oplysninger kunne konkluderet, at lånet var tilbagebetalt inklusive lovpligtige renter, og at der derved ikke længere var ydet et lån i strid med selskabsloven.

Revisornævnet lægger til grund, at indklagede den 21. februar 2022 har afgivet erklæring med høj grad af sikkerhed om, at selskabets udlån til selskabets ledelse og kapitalejer var tilbagebetalt pr. 21. februar 2022 med lovpligtige renter, og at det var indklagedes opfattelse, at der pr. 31. december 2020 ikke var yderligere ulovlige udlån til kapitalejere eller ledelse i strid med selskabsloven.

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede til brug for sin erklæringsafgivelse havde selskabets årsrapport for 2020, hvoraf en række udokumenterede udgifter var klassificeret som mellemregning mellem kapitalejer og dennes søn som lån i strid med selskabsloven, og kvittering for indbetaling fra kapitalejer som grundlag for sin erklæring.

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede efter sin erklæringsafgivelse modtog kopi af ledelseserklæring af 13. april 2022, hvoraf det fremgår at kapitallånet var afviklet, at han modtog referater fra ekstraordinære generalforsamlinger, dateret løbende i perioden 30. april - 30. november 2020, hvoraf det fremgår, at der samlet var foretaget udlodninger på 2.569.918 kr., og slutteligt at han modtog anmodning om genoptagelse af selvangivelse for 2020 for så vidt angik selvangivet udbytte. Nævnet lægger videre til grund, at indklagede herefter gennemgik bogholderiet og den 30. april 2022 konstaterede, at mellemregningerne var udlignet i form af udlodninger og indbetalinger.

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 det ulovlige lån var på erklæringstidspunktet var tilbagebetalt inklusiv lovpligtige renter, jf. selskabsloven § 210. Ved at have afgivet sin erklæring af den 21. februar 2022 med høj grad af sikkerhed vedrørende selskabet Virksomhed FF ApS i henhold til selskabslovens § 210 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.

Indklagede blev pålagt en bøde på 75.000 kr.

Også relevant under 6.6.2.3 (Princippet i straffelovens § 81 og 89 i kombination)

### Sag 046-2022 (Kendelse af 8. august 2023)

Erhvervsstyrelsen havde blandt andet rejst følgende klagepunkter:

Indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra a og b, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2017/18 for BB ApS, idet konklusionen i revisionspåtegningen skulle have været modificeret med en afkræftende konklusion med forbehold for:

- i. at der er foretaget indtægtsførelse af opskrivninger i resultatopgørelsen i strid med årsregnskabslovens § 41, stk. 3,



- ii. at præsentationen af indhold af regnskabsposten Indtægter af kapitalandele i associerede virksomheder ikke er i overensstemmelse med årsregnskabslovens skema-krav, jf. årsregnskabslovens § 23, stk. 1,
- iii. at årsregnskabslovens § 58, stk. 1, nr. 1, er overtrådt, da der mangler noteoplysninger om værdien af kapitalandele i associerede virksomheder, hvis regnskabsposten ikke havde været opskrevet, og
- iv. at årsregnskabslovens § 64, stk. 2, er overtrådt, da der mangler noteoplysninger om, at hele beholdningen af aktier i CC A/S er pantsat. (Klagepunkt a i - iv).

Indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra a og b, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2017/18 for DD ApS, idet konklusionen i revisionspåtegningen skulle have været modificeret med forbehold for

- i. at der er foretaget indtægtsførelse af opskrivninger i resultatopgørelsen i strid med årsregnskabslovens § 41, stk. 3,
- ii. at årsregnskabslovens § 58, stk. 1, nr. 1, er overtrådt, da der mangler noteoplysninger om værdien af kapitalandele i associerede virksomheder, hvis regnskabsposten ikke havde været opskrevet, og
- iii. at årsregnskabslovens § 52, stk. 2, er overtrådt, da der mangler oplysning om ændring af regnskabsposter i sammenligningstallene på grund af fejl vedrørende tidligere år. (Klagepunkt e i-iii).

Af nævnets præmis fremgik følgende:

*Klagepunkt a*

*Revisornævnet lægger til grund, at indklagede den 26. december 2018 har afgivet revisionspåtegning uden modifikation af konklusionen og fremhævelse af forhold på årsregnskabet for BB ApS for 2017/18, nu BB ApS under konkurs.*

*Revisornævnet lægger videre til grund, at der i årsregnskabet for BB ApS indgår regnskabsposten "Indtægter af kapitalandele i tilknyttede og associerede virksomheder" med 63.009 t.kr. Af indklagedes redegørelse af 25. maj 2020 fremgår, at det indtægtsførte beløb er et nettobeløb, som består af udgiftsførte reguleringer på henholdsvis 4.320 t.kr. og 833 t.kr. vedrørende en relation med MM [udenlandsk virksomhed], som ikke har medført afgang af aktier, samt en indtægtsført kursregulering vedrørende selskabets primo beholdning af aktier i CC A/S på 68.162 t.kr. Det følger af årsregnskabslovens § 41, stk. 1, at en virksomhed kan opskrive immaterielle og materielle anlægsaktiver og kapitalandele i dattervirksomheder og associerede virksomheder til dags-værdi. Immaterielle anlægsaktiver kan dog alene opskrives, hvis de handles på et aktivt marked. Af stk. 3, fremgår, at et beløb svarende til opskrivningen skal indregnes direkte i posten »Reserve for opskrivning« under egenkapitalen. Denne reserve kan ikke elimineres med virksomhedens under-skud eller formindskes på anden måde.*

*Revisornævnet finder, at indtægtsførslen af reguleringen på 68.162 t.kr. er i strid med årsregnskabslovens § 41, hvorved årets resultat på 63.289 t.kr. er 68.162 t.kr. for højt.*

*Revisornævnet finder endvidere, at regnskabsposten ikke er korrekt beskrevet i regnskabet, da reguleringen ikke er indregnet direkte i opskrivningsreserven, hvorfor den samlede præsentation af selskabets egenkapital ikke er retvisende.*

*Revisornævnet lægger til grund at årsregnskabet for 2017/18 for BB ApS mangler noteoplysninger som krævet i årsregnskabslovens § 58, stk. 1, nr. 1, om den regnskabsmæssige værdi i balancen af regnskabsposten Kapitalandele i associerede virksomheder, som ville have været indregnet, hvis opskrivning efter årsregnskabslovens § 41, stk. 1, af regnskabsposten ikke havde været foretaget og at der er foretaget væsentlige opskrivninger af regnskabsposten Kapitalandele i associerede virksomheder.*

Revisornævnet lægger endvidere til grund, at årsregnskabet for 2017/18 for BB ApS i strid med årsregnskabslovens § 64, stk. 2, ikke indeholder oplysninger om, at selskabets beholdning af aktier i CC A/S, der udgør 54 % af selskabets balancesum, er pantsat.

Revisornævnet finder, at indklagede herved har overtrådt revisorlovens § 16, stk. 1, og erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra a og b, da konklusionen i revisionspåtegningen skulle have været modificeret med en afkræftende konklusion med forbehold for, i) at der er foretaget indtægtsførelse af opskrivninger i resultatopgørelsen i strid med årsregnskabslovens § 41, stk. 3, ii) at præsentationen af indhold af regnskabsposten Indtægter af kapitalandele i associerede virksomheder ikke er i overensstemmelse med årsregnskabslovens skemakrav, jf. årsregnskabslovens § 23, stk. 1, iii) at årsregnskabslovens § 58, stk. 1, nr. 1, er overtrådt, da der mangler noteoplysninger om værdien af kapitalandele i associerede virksomheder, hvis regnskabsposten ikke havde været opskrevet og iv) at årsregnskabslovens § 64, stk. 2, er overtrådt, da der mangler noteoplysninger om, at hele beholdningen af aktier i CC A/S er pantsat. Det bemærkes, at forholdene har en karakter, der uden tvivl ville kunne påvirke en regnskabslæser.

[...]

Klagepunkt e

Revisornævnet lægger til grund, at indklagede den 27. december 2018 har afgivet revisionspåtegning uden modifikation af konklusionen og fremhævelse af forhold på årsregnskabet for DD ApS.

Det fremgår af årsregnskabet for 2017/18 for DD ApS at regnskabsposten andre finansielle indtægter indgår i resultatopgørelsen med en indtægt på 27.333 t.kr.

Indklagede har i sin redegørelse til klager af 25. maj 2020 anført, at bevægelserne vedrørende PP [udenlandsk virksomhed] og JJ ApS, vedrører reguleringer af aktier i CC A/S, der er købt til henholdsvis kurs 100 og kurs 307,7, til kurs 400.

Det følger af årsregnskabslovens § 41, stk. 1, at en virksomhed kan opskrive immaterielle og materielle anlægsaktiver og kapitalandele i dattervirksomheder og associerede virksomheder til dagsværdi. Immaterielle anlægsaktiver kan dog alene opskrives, hvis de handles på et aktivt marked. Det følger af bestemmelsens stk. 3, 1. pkt., at et beløb svarende til opskrivningen skal indregnes direkte i posten "Reserve for opskrivning" under egenkapitalen.

Revisornævnet finder, at reguleringerne skulle have været ført direkte på reserve for opskrivning i egenkapitalen, hvorfor årets resultat for 2017/18 i DD ApS på er 25.500 t.kr. for højt, ligesom regnskabsposten er fejlagtigt præsenteret i årsregnskabet, da reguleringen af aktiernes værdi ikke er indregnet direkte i opskrivningsreserven i egenkapitalen, hvorved den samlede præsentation af selskabets egenkapital ikke er retvisende.

Det følger af årsregnskabslovens § 58, stk. 1, nr. 1, at såfremt virksomheden opskriver anlægsaktiver, som ikke løbende reguleres til dagsværdi, skal den regnskabsmæssige værdi i balancen, som ville have været indregnet, hvis opskrivning efter § 41, stk. 1, ikke havde været foretaget, oplyses.

Revisornævnet finder videre, at årsregnskabet for 2017/18 for DD ApS mangler noteoplysninger som krævet i årsregnskabslovens § 58, stk. 1, nr. 1, om den regnskabsmæssige værdi i balancen af regnskabsposten Kapitalandele i associerede virksomheder, som ville have været indregnet, hvis opskrivning efter årsregnskabslovens § 41, stk. 1, af regnskabsposten ikke havde været foretaget.

Det følger af årsregnskabslovens § 52, stk. 2, at hvis årsregnskabet indeholder oplysninger vedrørende væsentlige fejl i tidligere regnskabsår, skal den beløbsmæssige effekt af korrektionen indregnes direkte på egenkapitalen primo regnskabsåret, og sammenligningstallene for tidligere år skal tilpasses.

*Revisornævnet lægger til grund, at der i årsregnskabet for 2017/18 er foretaget korrektion af sammenligningstal for opskrivningsreserven under egenkapitalen, som er ændret fra 33.456 t.kr. i 2016/17 til 42.893 t.kr., samt foretaget ændring af regnskabsposten Hensættelser til udskudt skat fra 9.975 t.kr. til 0 kr., og at disse ændringer ikke er omtalt i årsregnskabet, ligesom det ikke er omtalt, at der er sket en omklassifikation af sammenligningstallene for 2016/17.*

*Revisornævnet finder, at der er tale om væsentlige fejl og mangler i årsregnskabet, som medfører, at regnskabet ikke giver et retvisende billede, da årets resultat er gennemgribende fejlbehæftet, hvorfor indklagede burde have taget forbehold for de ovenstående fejl og mangler og overtrædelser af års-regnskabsloven.*

*Revisornævnet finder på denne baggrund, at indklagede ved sin revisionspåtegning uden modifikation af konklusionen og fremhævelse af forhold på årsregnskabet for DD ApS, har overtrådt erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra a og b, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.*

Indklagede på samlet i sagen pålagt en bøde på 150.000 kr. Han blev endvidere betinget frakendt godkendelsen som revisor med en prøvetid på to år.

Også relevant under 6.4.4.2 (Helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen), 6.6.2.1 (princippet i straffelovens § 81) og 6.6.3.2 (Betinget frakendelse).

#### Sag 006-2023 Kendelse af 8. august 2023

Erhvervsstyrelsen havde rejst følgende klagepunkt:

At indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 3, jf. § 6, stk. 2, nr. 1, litra c, revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, ved afgivelse af revisionspåtegning den 3. august 2021 på årsregnskabet for 2020 for BB ApS, nu BB ApS under konkurs, idet der ikke er sammenhæng mellem indklagedes arbejds papirer og den afgivne revisionspåtegning, og idet forbeholdet for going concern er væsentligt og gennemgribende, hvilket indebærer, at konklusionen i påtegningen ikke kan være en konklusion med forbehold, men i stedet skulle have været en afkræftende konklusion.

Følgende fremgik blandt andet af Revisornævnets præmis:

*Revisornævnet lægger til grund, at indklagede i revisionspåtegningen på årsregnskabet for 2020 for BB ApS har taget forbehold for, at årsregnskabet er aflagt under forudsætning af fortsat drift.*

*Revisornævnet finder, at et forbehold vedrørende going concern er så væsentligt og gennemgribende for regnskabet, at indklagede burde have forsynet erklæringen med en afkræftende konklusion, hvilket indklagede også har erkendt.*

*Ved – som offentlighedens tillidsrepræsentant – at undlade at afgive en afkræftende konklusion i indklagedes erklæring har indklagede ikke overholdt erklæringsbekendtgørelses 6, stk. 3, jf. § 6, stk. 2, nr. 1, litra c, revisorlovens § 23, stk. 1 og § 16, stk. 1.*

Revisor blev pålagt en tillægsbøde på 25.000 kr.

Også relevant under 6.6.2.2 (princippet i straffelovens § 89).

#### Sag 012-2023 Kendelse af 15. november 2023

Erhvervsstyrelsen havde blandt andet fremsat følgende klagepunkt:

At Erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2019 for CC A/S, idet indklagede ikke har modificeret konklusionen med forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens § 23, stk. 1, da tilgodehavende hos tilknyttede virksomheder

skulle have været præsenteret som et anlægsaktiv, men i årsregnskabet er præsenteret som et omsætningsaktiv (klagepunkt b).

Af Revisornævnets præmis fremgik blandt andet følgende:

*Klagepunkt b*

*Revisornævnet lægger til grund, at årsregnskabet er aflagt efter årsregnskabslovens bestemmelser for klasse B med tilvalg af regler for regnskabsklasse C. Revisornævnet lægger for så vidt angår årsregnskabet til grund, at tilgodehavende hos tilknyttede virksomheder er præsenteret som et omsætningsaktiv, og at det fremgår af noteoplysningen at det forfalder senere end 1 år efter balancedagen. Kvalitetskontrollanten har angivet, at der ikke er dokumentation for indklagedes vurdering og udfordring af ledelsens valg af præsentation i årsregnskabet som omsætningsaktiv og ikke som et anlægsaktiv (kapitallignende udlån). Indklagede har hertil anført, at der er tale om et langfristet tilgodehavende, hvilket ikke gør tilgodehavendet til et anlægsaktiv jf. årsregnskabslovens regler, og at tilgodehavendet med rette er klassificeret som et omsætningsaktiv, hvorfor han ikke har haft anledning til at modificere konklusionen med forbehold for årsregnskabsloven § 23, stk. 1. Nævnet finder, at det ikke er godtgjort, at tilgodehavendet hos tilknyttede virksomheder ikke korrekt kunne optages, på den af ledelsen valgte måde. Indklagede frifindes derfor for dette klagepunkt.*

Også relevant under afsnit 6.4.4.2 (Helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen).

Sag 014-2023 Kendelse af 15. november 2023

Erhvervsstyrelsen havde blandt andet fremsat følgende klagepunkt:

At den dagældende erklæringsbekendtgørelse § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra a, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2016 for DD A/S, idet konklusionen i revisionspåtegningen skulle have været modificeret med en afkræftende konklusion, da regnskabet ikke opfylder krav om, at det skal give et retvisende billede af virksomhedens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultatet i overensstemmelse med den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme, da der i modstrid med årsregnskabslovens § 33 stk. 3, er foretaget indregning af en væsentlig gældsforpligtelse, for hvilken selskabet ikke er retligt forpligtet (klagepunkt b).

Af Revisornævnets præmis fremgik blandt andet følgende:

*Klagepunkt b*

*Revisornævnet lægger til grund, at kapitalandele i tilknyttede virksomheder indgår i årsregnskabet med 28.897 t.kr., at gæld til tilknyttede virksomheder indgår med 48.428 t.kr. og at det af anvendt regnskabspraksis i årsregnskabet fremgår, at tilknyttede virksomheder med negativ egenkapital er opført under gæld til tilknyttede virksomheder. Virksomheden ejede kapitalandele i fire dattervirksomheder, hvoraf to af dattervirksomhederne havde en negativ egenkapital. Revisornævnet lægger endvidere til grund, at det af indklagedes arbejdsoplysninger fremgår, at det skulle undersøges, hvorvidt DD A/S havde en retlig forpligtelse til at understøtte de to dattervirksomheder, men at det af dokumentationen ikke fremgår at forholdet er afklaret inden afgivelse af revisionspåtegningen.*

*Kvalitetskontrollanten har observeret afvigelser fra årsregnskabsloven i årsregnskabet, som ikke er afdækket tilstrækkeligt ved revisionen. Kvalitetskontrollanten har angivet, at det af revisionsfilen ikke fremgår, at ledelsen i DD A/S på vegne af selskabet har afgivet en støtteerklæring eller på anden måde positivt har givet udtryk for, at de har påtaget sig denne forpligtelse.*

*Indklagede har oplyst, at der ikke gælder formkrav i forhold til en ledelses hensigt om at understøtte sine datterselskaber, at han har anset ledelsens tilkendegivelse ved den faktiske indregning som værende endnu stærkere end en særskilt erklæring eller gengivelse i*

*ledelsesberetningen, og at han ikke har haft anledning til at betvivle, at det var sandsynligt, at der både faktisk og retligt påhvilede selskabet en forpligtelse, som var indregnet. Han har hertil medgivet, at hans overvejelser herom kunne være angivet klarer i arbejdspapirerne.*

*Revisornævnet finder på baggrund af sagens oplysninger, at årsregnskabet ikke opfylder krav om, at det skal give et retvisende billede af virksomhedens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultat i overensstemmelse med den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme, da Nævnet ikke finder, at i) selskabet har påtaget sig en gældsforpligtelse, der kan indregnes i årsregnskabet eller ii) at der i årsregnskabet mangler oplysninger om, at selskabet har påtaget sig den pågældende forpligtelse, der i givet fald skal indregnes som en hensat forpligtelse og ikke som en gældspost. Revisornævnet finder, at de omhandlede mangler kan antages at have betydning for en regnskabsbrugers bedømmelse af regnskabet.*

*Revisornævnet finder herefter, at indklagede har overtrådt dagældende erklæringsbekendtgørelse § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra a, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for DD A/S for 2016, idet revisionspåtegningen skulle have været modificeret med en afkræftende konklusion for manglende overholdelse af årsregnskabslovens § 33, stk. 3.*

Revisor blev for den samlede klage pålagt en bøde på 75.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.4.2 (Helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen) og afsnit 6.3.3 (Forældelse).

#### 007/2023 Kendelse af 24. november 2023

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klage:

At indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, er overtrådt ved afgivelse af erklæring dateret den 6. oktober 2020 vedrørende tilbagebetaling af ulovligt lån ydet af CC ApS til selskabets ledelse og kapitalejer, idet revisor på baggrund af de foreliggende oplysninger ikke kunne konkludere, at lånet var tilbagebetalt inklusiv lovpligtige renter, og at der ikke længere var ydet et lån i strid med selskabsloven, hvorfor konklusionen i henhold til erklæringsbekendtgørelsens § 18, stk. 1, 1. pkt., skulle have været modificeret, ligesom revisor skulle have rettet henvendelse til erklæringsmodtageren på det tidspunkt, hvor revisor blev bekendt med, at erklæringen måtte anses for at være urigtig.

Af Revisornævnets præmis fremgik følgende:

*Nævnet finder i overensstemmelse med parteres samstemmende bemærkninger, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, ved sin afgivelse af erklæring dateret den 6. oktober 2020 om tilbagebetaling af ulovligt lån ydet af CC ApS til selskabets ledelse og kapitalejer, idet indklagede ikke havde indhentet den nødvendige dokumentation for at kunne afgive sin erklæring, hvilket medførte en fejlagtig erklæring om, at det ulovlige anpartshaverlån med tillæg af renter var tilbagebetalt.*

*Indklagede, som ikke tidligere er indbragt for nævnet, har anerkendt at have overtrådt god revisorskik. Der er tale om en overtrædelse af god revisorskik i form af, at der ikke er indhentet tilstrækkelig dokumentation i forbindelse med afgivelse af erklæring af den 6. oktober 2020.*

Revisor blev pålagt en advarsel.

#### Sag 061/2023 Kendelse af 24. november 2023

Erhvervsstyrelsen havde blandt andet rejst følgende klagepunkter:

At erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning 30. april 2021 på årsregnskabet for 2020 for CC ApS, idet der ikke er afgivet en

modificeret konklusion i form af en konklusion med forbehold som følge af overtrædelse af årsregnskabslovens §§ 83, stk. 2, 86 a, stk. 3 og 88 a. (klagepunkt b)

...

At erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning 29. juni 2021 på årsregnskabet for 2020 for DD ApS, idet der ikke er afgivet en modificeret konklusion med forbehold som følge af overtrædelse af årsregnskabslovens § 120.

(klagepunkt d)

Af Revisornævnets præmis fremgik blandt andet følgende:

*Nævnet finder det godtgjort, at indklagede ved afgivelse af revisorpåtegning på årsregnskabet for 2020 for CC ApS burde have modificeret konklusionen ved at tage forbehold for, at årsregnskabet ikke opfylder bestemmelserne i årsregnskabslovens § 83, stk. 2, § 86 a, stk. 3, og § 88 a.*

...

*Nævnet finder, at indklagede ved afgivelse af revisorpåtegning på årsregnskabet for 2020 for DD ApS burde have modificeret konklusionen ved at tage forbehold for, at årsregnskabet ikke opfylder de fastsatte betingelser i årsregnskabslovens § 120, idet der i koncernregnskabet ikke er foretaget eliminering af udbytte på 10 mio. kr. i 2020 og 2019 fra tilknyttede virksomheder.*

Indklagede blev for de samlede overtrædelser pålagt en bøde på 75.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.4.2. (Helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen) og 6.6.2.2 (Princippet i straffelovens § 89).

#### Sag 052+053-2023 Kendelse af 24. november 2023

Erhvervsstyrelsen havde blandt andet rejst følgende klagepunkter:

Erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra e, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2020 for BB ApS, idet konklusionen ikke er modificeret med forbehold for overtrædelse af: 1. årsregnskabslovens § 43, da kostpris på grunde og bygninger ikke er formindsket med systematiske afskrivninger over aktivernes brugstid 2. årsregnskabslovens § 52, stk. 2, da årsregnskabet vedrørende tidligere år indeholder væsentlige fejl, som ikke er korrigeret. (klagepunkt a).

Erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra e, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2021 for BB ApS, idet konklusionen ikke er modificeret med forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens § 52, stk. 2, da årsregnskabet vedrørende tidligere år indeholder væsentlige fejl, som ikke er korrigeret. (klagepunkt b).

Af Revisornævnets præmis fremgik følgende vedrørende ovenstående klagepunkter:

*Nævnet finder efter sin gennemgang af sagen, herunder navnlig på baggrund af kvalitetskontrollantens bemærkninger og til dels indklagedes egne bemærkninger, at indklagede ved afgivelse af sin revisionspåtegning på årsregnskabet for 2020 for BB ApS ikke har modificeret konklusionen med forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens § 43 og § 52, stk. 2, at indklagede ved afgivelse af sin revisionspåtegning på årsregnskabet for 2021 for BB ApS ikke har taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens § 52, stk. 2...*

Indklagede blev for ovenstående klagepunkter pålagt en bøde på 75.000 kr.

Også relevant under 6.4.4.2. (Kvalitetsmangler ved selve erklæringen - Helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen), 6.6.3.3 (midlertidig frakendelse under sagens behandling), 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), 6.6.2.1 (Princippet i straffelovens § 81) og 6.6.3.4 (forbud mod at udføre revision).

### Sag 015/2023 Kendelse af 6. december 2023

Erhvervsstyrelsen havde rejst følgende klagepunkter:

At indklagede ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2020 for CC A/S, har overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, samt nedenstående bestemmelser i erklæringsbekendtgørelsen (klagepunkt a):

1. § 5, stk. 3, da betingelserne for at undlade at udarbejde et koncernregnskab ikke er opfyldt, og revisionspåtegningen derfor mangler oplysninger om, at revisionen af erklæringsemnet tillige skulle have omfattet et koncernregnskab, ligesom der skulle have været afgivet en samlet konklusion på hele erklæringsemnet,
2. § 3, stk. 3, da der skulle have været afgivet en fælles revisionspåtegning for årsregnskabet og koncernregnskabet,
3. § 6, stk. 7, da revisionspåtegningen skulle have indeholdt en afkræftende konklusion, da regnskabet som følge af manglende koncernregnskab, ikke giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultatet i overensstemmelse med den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme, jf. bekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra a,
4. § 6, stk. 9, da modifikationen af konklusionen i revisionspåtegningen er af så afgørende betydning at revisor skulle have anbefalet selskabets generalforsamling, at regnskabet ikke skulle godkendes.

At erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 7, nr. 2, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2020 for CC A/S, da indklagede i sin udtalelse om ledelsens beretning i revisionspåtegningen ikke har oplyst, at ledelsens redegørelser i henhold til årsregnskabslovens § 99 a og b, er mangelfulde (klagepunkt b).

Ved sagens behandling i Revisornævnet var der dissens.

Af Revisornævnets præmis fremgik blandt andet følgende:

*Fire af nævnets medlemmer udtaler:*

*Klagepunkt a)*

*Selskabets ledelse har ansvaret for at udarbejde og aflægge et årsregnskab og et eventuelt koncernregnskab i overensstemmelse med årsregnskabsloven, herunder for tilvalg af anvendelse af bestemmelsen i årsregnskabslovens § 112, om undladelse af udarbejdelse og aflæggelse af koncernregnskab.*

...

*Det er således ledelsens ansvar at sikre, at ovenstående krav opfyldes, såfremt ledelsen vælger at anvende undtagelsesbestemmelsen. Revisors ansvar er som en del af revisionen at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis for, at kravene overholdes. Der er ikke af klager rejst kritik af, at indklagede ikke har indhentet tilstrækkeligt og egnet bevis for, at kravene i årsregnskabslovens § 112, stk. 1 har været overholdt. Det fremgår endvidere af sagsfremstillingen, at regnskabet for CC A/S og dets dattervirksomheder indgår ved fuld konsolidering i koncernregnskabet for den [land 1] modervirksomhed, EE [international virksomhed] GmbH, ligesom det fremgår, at årsregnskabet for CC A/S i note 18 indeholder de krævede oplysninger om navn, hjemsted og eventuelt CVR-nummer eller registreringsnummer for den højere modervirksomhed. Afslutningsvis skal revisor indhente tilstrækkeligt og egnet bevis for, 34 at ledelsen i CC A/S sammen med sin egen årsrapport indsender koncernregnskab, ledelsesberetning og den tilhørende revisionspåtegning for den [land 1] koncern. Indklagede kunne på erklæringstidspunktet ikke indhente bevis for, at selskabets ledelse ville indsende koncernregnskabet, ledelsesberetningen og den tilhørende revisionspåtegning for den [land 1] koncern på tidspunktet for afgivelse af indklagedes revisionspåtegning, da tidspunktet for indsendelsen af årsrapporten for selskabet ligger efter tidspunktet for indklagedes afgivelse af revisionspåtegningen. Indklagede kunne som en del af sine revisionsbehandlinger indhente bevis for,*

at der var udarbejdet et koncernregnskab, ledelsesberetning og tilhørende revisionspåtegning for den [land 1] koncern ved at indhente en kopi af dette. Indklagede har ikke indhentet kopi heraf, inden afgivelsen af sin revisionspåtegning, men har som alternativ revisionshandling telefonisk fra den [land 1] koncernrevisor fået oplyst, at koncernregnskabet er afsluttet, og den [land 1] koncernrevisor har forsynet koncernregnskabet med en revisionskonklusion uden modifikationer. Erhvervsstyrelsen har under sagsfremstillingen anført, at efter deres vurdering skulle indklagede som en del af sine revisionsbehandlinger have indhentet [skriftlig] bekræftelse fra koncernledelsen om, at koncernregnskabet var færdigt udarbejdet og godkendt, samt på nuværende tidspunkt kunne indsendes til Erhvervsstyrelsen, sammen med det danske selskabs indsendelse af sin årsrapport. Dette krav fremgår ikke direkte af årsregnskabslovens § 112, stk. 3, ligesom kravet ikke kan genfindes i den kommenterede årsregnskabslov. Baseret på ovenstående er det vores samlede vurdering, at indklagede i alle væsentlige henseender har udført og indhentet tilstrækkeligt og egnet bevis for, at kravene i årsregnskabslovens § 112, stk. 1 og 3 er overholdt, således at indklagede har kunnet afgive en revisionskonklusion på årsregnskabet uden modifikationer. Vi finder dog, at det indhentede bevis og dokumentationen for at koncernregnskab, ledelsesberetning og den tilhørende revisionspåtegning for den [land 1] koncern er udarbejdet ikke er fuldt tilstrækkeligt, da indklagede ikke på tidspunktet for afgivelse af sin revisionspåtegning har indhentet kopi af det af ledelsen og revisor underskrevne koncernregnskab, ledelsesberetning og den tilhørende revisionspåtegning for den [land 1] koncern. Da der imidlertid ikke specifikt er rejst klage herover, stemmer vi for at frifinde indklagede for dette klagepunkt.

Klagepunkt b)

...

I den konkrete sag findes virksomhedens metodik med henvisning til hjemmesiden vedrørende samfundsansvar som beskrevet i sagsfremstillingen ikke at være en væsentlig fejl, der kan påvirke regnskabslæseren. Ligeledes findes den manglende omtale af politik vedrørende det underrepræsenterede køn set i forhold til den faktiske omtale i henhold til årsregnskabslovens § 99 b på samme måde ikke at være væsentlig for en regnskabslæser. For så vidt Erhvervsstyrelsen måtte finde de beskrevne politikker vedrørende det underrepræsenterede køn utilstrækkelige i relation til selskabslovens bestemmelser, bemærkes, at revisor udelukkende udtaler sig om, hvorvidt beskrivelsen på baggrund af gældende lovbestemmelser af de anlagte politikker er korrekt. Vi finder herefter, at indklagede burde have noteret fejl og mangler i ledelsesberetningen i sine arbejdspapirer, og konkluderet på, om disse var væsentlige i forhold til indklagedes samlede udtalelse om ledelsesberetningen. Under hensyntagen til de krav, der stilles til indklagede i forbindelse med udførelsen af et konsistentstjek af ledelsesberetningen, kan det ikke forventes, at de påviste fejl og mangler identificeres, ligesom omfanget af de påviste fejl og mangler ikke nødvendigvis kan anses for at medføre, at revisors udtalelse om den samlede ledelsesberetning skal modificeres. Vi finder herefter ikke, at indklagede redegørelse har været fuldt tilstrækkelig. For dette forhold stemmer vi for at tildele indklagede en advarsel.

Tre af nævnets medlemmer udtaler:

Klagepunkt a

...

Vi finder, at indklagede i sin erklæring burde have oplyst om, at betingelserne for at anvende undtagelsesbestemmelsen i årsregnskabslovens § 112 stk. 3, nr. 3, ikke var opfyldt, hvorfor det på det foreliggende grundlag ikke var muligt for virksomhedens ledelse at undlade at udarbejde, lade revidere samt offentliggøre eget koncernregnskab. Vi stemmer derfor for at finde indklagede skyldig i klagepunkt a i sin helhed som dette er rejst af klager. Vi finder derfor, at indklagede herefter har overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 3, § 3, stk. 3, § 6, stk. 7 og 9, og derved tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegning på



årsregnskabet for CC A/S for regnskabsåret 2020. Vi stemmer således for at finde indklagede skyldig i dette klagepunkt.

*Klagepunkt b*

*Vi lægger de fremlagte dokumenter, kvalitetskontrollantens oplysninger samt indklagedes udtalelser og oplysninger til grund. Vi lægger endvidere til grund, at der af ledelsesberetning i årsregnskabet for CC A/S for regnskabsåret 2020 ikke fremgår beskrivelse af politikker, resultater m.v. for samfundsansvar, men at der i beretningen fremgår link henvisninger til selskabets hjemmeside, hvoraf selskabets politikker på området fremgår. Af selskabets redegørelse på hjemmesiden fremgår de ikke, at denne er en bestanddel af ledelsesberetningen i årsregnskabet, at redegørelsen dækker samme periode som årsrapportens regnskabsperiode. Dertil fremstår redegørelsen ikke som en samlet redegørelse, der kan genfindes i 5 år uden ændringer. Vi lægger videre til grund, at der af beretningen fremgår måltal og status for det underrepræsenterede køn i selskabets øverste ledelse, men at der ikke fremgår en beskrivelse af selskabets politik, for at øge andelen af det underrepræsenterede køn i virksomhedens øvrige ledelsesniveauer. Vi finder på denne baggrund, at indklagede i sine arbejdspapirer henholdsvis erklæring burde have afdækket henholdsvis oplyst om ledelsens mangelfulde redegørelser i henhold til årsregnskabslovens § 99 a og b. Indklagede har herved overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk.1, i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegning på CC A/S for regnskabsåret 2020. Vi stemmer således for at finde indklagede skyldig i dette klagepunkt.*

*Henset særligt til den alvorlige karakter af forhold a, stemmer vi for at pålægge indklagede en bøde på 40.000 kr.*

Afgørelsen blev truffet efter stemmeflertallet, hvorfor indklagede blev pålagt en advarsel.

#### **6.4.4.4. Andelsboligforeninger**

*Ingen sager i beretningsåret*

#### **6.4.4.5. Forvaltningsrevision**

*Ingen sager i beretningsåret*

#### **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 frifindelserne 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 rimeligt begrundet tvivl skal komme den indklagede til gode.

#### Sag 035/2022 Kendelse af 21. marts 2023

En privat klager, havde klaget over, at revisor ikke havde udvist faglig ekspertise, faglig kompetence og fornøden omhu i forbindelse med udarbejdelse af årsregnskabet for 2019/20 og delvist for 2020/21.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende sagens realitet:

*”Revisornævnet lægger til grund, at indklagede ikke i forbindelse med sin assistance har afgivet erklæring med sikkerhed, at indklagede har efterspurgt oplysninger til brug for opstilling af regnskabet og at indklagede har vejledt klager om, at klager vil blive pålagt bøder fra Erhvervsstyrelsen, såfremt regnskabet ikke blev fremsendt rettidigt. På baggrund heraf, og da klager ikke har godtgjort, at have fremsendt de fornødne oplysninger til indklagede, finder nævnet*

*det ikke godtgjort, at indklagede ikke har udvist faglig ekspertise, faglig kompetence og fornøden omhu. På baggrund heraf frifindes indklagede.”*

Også relevant under afsnit 6.1.2. (Saglig kompetence), hvor det fremgår, at indklagedes arbejde var omfattet af revisorlovens § 1, stk. 3.

#### Sag 061/2022 Kendelse af 12. juni 2023

En privat klager havde rejst følgende klagepunkter:

At indklagede har udført revision af selskabet CC ApS uden at sikre sig korrekt identifikation af ledelsen i selskabet, og muligvis heller ikke har sikret korrekt dokumentation for selskabets aktiver. Følgende fremgår bl.a. af Revisornævnets præmis:

*Indklagede afgav den 24. oktober 2021 revisorpåtegning på årsrapporten for CC ApS for regnskabsåret 2020/2021. Det fremgår af det indsendte årsregnskab for 2020/2021, at det er underskrevet af EE med NemID.*

*Nævnet lægger til grund for afgørelsen, at indklagede er i besiddelse af kopi af EEs pas og sygesikringsbevis, dokumentation for selskabets aktiver i form af kopi af to indgåede entreprisekontrakter, kopi af korrespondance med interessenterne, dokumentation for tilgodehavende i form af en salgsaftale, selvskyldnerkaution fra sælger og betaling af afdrag.*

*På den baggrund finder nævnet det ikke godtgjort, at indklagede ikke sikrede sig korrekt identifikation af ledelsen i selskabet, eller at indklagede ikke sikrede sig korrekt dokumentation for selskabets aktiver. Indklagede frifindes herefter.*

*Nævnet bemærker afslutningsvist, at nævnet ikke har kompetence til at træffe afgørelse vedrørende erstatning eller afgive udtalelse herom. Eventuelle krav om erstatning mod en revisor henhører under domstolene.*

Også relevant under 6.3.1 (Retlig interesse).

#### Sag 003-2023 (Kendelse af 8. august 2023)

Klage fra en privat klager. Revisornævnet forstod klagen således, at revisor havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1, ved på utilbørlig måde at have varetaget én kapitalejers interesser frem for en anden i forbindelse med sin erklæringsafgivelse, dels at have handlet i strid med revisorlovens § 16, stk. 1, ved at have begået erklæringsfejl ved påtegningen af årsrapporterne for DD ApS og EE ApS ved ikke i tilstrækkelig grad at have undersøgt selskabernes mellemregningsforhold, herunder ved for så vidt angår DD ApS at have oplyst om overtrædelse af selskabslovens bestemmelser om udlån til medlem i forbindelse med et muligt ulovligt kapitalejerlån.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

##### Klagepunkt a

[...]

*Revisornævnet lægger til grund, at de to parter i forbindelse med forhandlingerne om ophævelse af det fælles ejerskab af DD ApS og EE ApS har været repræsenteret af hver sin advokat, samt at indklagede har varetaget selskabernes interesser ved at forsyne årsregnskabet for DD ApS og EE ApS med afkræftende konklusion i relation til de af ledelsen indtægtsførte mellemregninger.*

*Revisornævnet finder på denne baggrund, at det ikke af klager er godtgjort, at indklagede ved afgivelse af revisionspåtegningerne på de nævnte årsregnskaber har overtrådt uafhængighedsreglerne i revisorlovens § 24, stk. 1.*

##### Klagepunkt b

*Det fremgår af revisionspåtegningen på årsregnskabet for 2020/21 for DD ApS, at indklagede afgav en afkræftende konklusion, idet selskabets ledelse havde valgt at indregne en kursgevinst på en gældspost på 955 t.kr., og derefter indklagedes opfattelse ikke var modtaget egnet og tilstrækkeligt revisionsbevis.*

*Det fremgår af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2020/21 for EE ApS, at indklagede afgav en afkræftende konklusion, idet selskabets ledelse havde valgt at indregne en kursgevinst på en gældspost på 2.497 t.kr., og der efter indklagedes opfattelse ikke var modtaget egnet og tilstrækkeligt revisionsbevis.*

*Revisornævnet lægger til grund, at regnskaberne blev godkendt på selskabernes generalforsamling den 28. december 2021.*

*Revisornævnet har forstået klagen således, at klager gør gældende, at det er en fejl, at der i regnskaberne er indregnet kursgevinster på en gældspost på henholdsvis 955 t.kr. og 2.497 t.kr., idet kursgevinsten skulle være udtryk for, at et eller flere ledelsesmedlemmer havde afskrevet deres mellemregninger med selskabet, hvilket ifølge klager ikke var tilfældet. Indklagede burde således ifølge klager have undersøgt størrelsens og validiteten af kapitalejernes mellemregninger i et større omfang.*

*Revisornævnet bemærker, at der i efteråret 2021 var korrespondance mellem parternes repræsentanter vedrørende opløsning af det fælles ejerskab af selskaberne og at advokat HH i en e-mail af 28. oktober 2021 fremsendte et forslag til deling af selskaberne til klagers advokat, hvilket forslag bl.a. indebar, at parterne afskrev deres mellemværender i selskaberne, og at selskabernes gevinst i den anledning blev indtægtsført i regnskaberne.*

*[...]*

*Revisornævnet bemærker videre, at det er selskabernes ledelse, som har ansvaret for udarbejdelsen af et årsregnskab, som giver et retvisende billede af selskabet i overensstemmelse med årsregnskabsloven, og at det herefter er revisors opgave at revidere regnskabet og påtegne dette med den rette konklusion.*

*Revisornævnet finder efter en samlet bedømmelse af sagens oplysninger, at indklagede ikke har handlet i strid med god revisorskik. Revisornævnet har navnlig lagt vægt på, at det er selskabsledelsen som har ansvaret for udarbejdelsen af regnskabet, og at indklagede har påtegnet de to årsregnskaber med en afkræftende konklusion, fordi indklagede ikke kunne opnå egnet og tilstrækkeligt revisionsbevis.*

*Den omstændighed, at det omgjorte årsregnskab for 2020/21 for DD ApS efterfølgende er blevet revideret af en anden revisor med en anden konklusion til følge kan efter Revisornævnets opfattelse ikke føre til et andet resultat.*

#### **6.4.4.7. Udvidet gennemgang**

*Ingen sager i beretningsåret*

#### **6.4.4.8. Erklæringer til kompensationsansøgning på grund af Covid-19**

En ansøgning til Erhvervsstyrelsen om midlertidig kompensation for en virksomheds faste omkostninger på grund af Covid-19 skal af en uafhængig godkendt revisor påtegnes med erklæring med høj grad af sikkerhed.

I beretningsåret er der afsagt 2 kendelser vedrørende denne erklæringstype. Det fremgår af de afsagte kendelser, at sagerne vedrørende denne type revisorpåtegninger angår tilsvarende problemstillinger, fx manglende planlægning, manglende revisionsdokumentation og fx manglende forbehold, som for så vidt angår revisionspåtegninger på regnskaber og andre erklæringer i øvrigt, og at bødeniveaet afspejles i dette udgangspunkt.

## Sag 048/2022 Kendelse af 21. marts 2023

Erhvervsstyrelsen havde rejst følgende klagepunkter:

a) indklagede havde overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, idet der ved indklagedes afgivelse af erklæring, i forbindelse med ansøgning om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19 indgivet af XX, ikke forelagde dokumentation for kundeaccept, uafhængighedsvurdering, planlægning og udførelse af revision af opgørelse af realiserede faste omkostninger, herunder opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for den afgivne erklæring.

b) indklagede havde overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, idet der ved indklagedes afgivelse af erklæring, i forbindelse med ansøgning om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19 indgivet af ZZ ApS, ikke forelagde dokumentation for kundeaccept, uafhængighedsvurdering, planlægning og udførelse af revision af opgørelse af realiserede faste omkostninger, herunder opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for den afgivne erklæring.

Følgende fremgik blandt andet af Revisornævnets præmis:

”... Klagepunkt a

*Dertil følger det af bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19 § 9, stk. 1, at en ansøgning om kompensation skal påtegnes af revisor, hvilket sker ved en erklæring med høj grad af sikkerhed udarbejdet af en uafhængig, godkendt revisor. Erklæringen skal bl.a. omfatte opgørelsen over virksomhedens realiserede faste omkostninger i de efter § 8, stk. 1, nr. 5 eller nr. 6, angivne perioder. Ved indsendelse af oplysninger efter § 8, stk. 1, nr. 4 og 7, skal virksomheden anvende bistand fra en uafhængig, godkendt revisor. Af bekendtgørelsens § 9, stk. 2 fremgår det, at ved afgivelse af erklæringen efter stk. 1, finder § 7, stk. 2, i erklæringsbekendtgørelsen anvendelse. I bekendtgørelsens § 9, stk. 3 fremgår det, at Erhvervsstyrelsen fastsætter nærmere retningslinjer for revisors arbejde, jf. stk. 1 og 2.*

[...]

*På baggrund af de i sagen fremlagte dokumenter, herunder kvalitetskontrollantens oplysninger finder nævnet, at der ikke foreligger dokumentation for, at indklagede har udført kundeaccept, uafhængighedsvurdering, revisionsplanlægning og udførelse af revision af opgørelsen af realiserede faste omkostninger i forbindelse med afgivelse af erklæringen den 2. juni 2020, og at der derved ikke er opnået et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for erklæringen. Den utilstrækkelige efterlevelse af dokumentationskravene indebærer, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, og derved er skyldig i den rejste klage.*

Klagepunkt b

*Indklagede har den 8. juli 2020 afgivet erklæring til brug for ansøgning om kompensation. Det fremgår af indklagedes erklæring, at denne er afgivet til i henhold til dagældende bekendtgørelse nr. 350 af 2. april 2020, som ændret ved bekendtgørelse nr. 398 af 8. april 2020, om midlertidig kompensationsordning for virksomheders faste omkostninger. Dagældende bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19, trådte i kraft den 5. maj 2020, og var derfor gældende på tidspunktet for erklæringens afgivelse, hvorfor nævnet lægger til grund, at der er afgivet erklæring i henhold til dagældende bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020.*

*Revisornævnet henviser til gengivelsen af dagældende bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 og Erhvervsstyrelsens retningslinjer under klagepunkt a ovenfor.*

*På baggrund af de i sagen fremlagte dokumenter, herunder kvalitetskontrollantens oplysninger finder nævnet, at der ikke foreligger dokumentation for, at indklagede har udført kundeaccept,*

*uafhængighedsvurdering, revisionsplanlægning og udførelse af revisions af opgørelsen af realiserede faste omkostninger i forbindelse med afgivelse af erklæringen den 8. juli 2020, og at der derved ikke er opnået et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for erklæringen. Den utilstrækkelige efterlevelse af dokumentationskravene indebærer, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, og derved er skyldig i den rejste klage...”*

Revisor blev pålagt en bøde på 50.000 kr.

#### Sag 011/2023 Kendelse af 15. november 2023

Erhvervsstyrelsen havde rejst følgende klage:

At erklæringsbekendtgørelsens § 18, stk. 1, 1. pkt., er overtrådt ved afgivelse af erklæring af 1. juli 2020 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 CC [land 1], Filial af Udenlandsk firma DD [land 2], idet konklusionen ikke er modificeret med forbehold som følge af urigtig oplysning efter sidstnævnte bekendtgørelses § 8, stk. 1, nr. 7.

Følgende fremgik blandt andet af Revisornævnets præmis:

*Revisornævnet lægger til grund, at indklagede den 1. juli 2020 har afgivet erklæring på ansøgning om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID19 for CC [land 1], Filial af Udenlandsk firma DD [land 2] med det formål at dokumentere virksomhedens normale omsætning, normale faste omkostninger og et resultat af det seneste år. Af erklæringen fremgår det, at CC [land 1], Filial af Udenlandsk firma DD [land 2]s ikke havde underskud jf. seneste resultatopgørelse, at den realiserede omsætning var 2.379.433 kr., at den realiserede omsætning er afstemt til virksomhedens bogføring, og at indklagede har vurderet, at det udførte arbejde giver et tilstrækkeligt grundlag for indklagedes konklusion. Indklagede har i erklæringen bemærket, at han ikke har revideret eller udført review af CC [land 1], Filial af Udenlandsk firma DD [land 2]s opgørelse af realiserede omsætning for perioden 1. april 2019 til 30. juni 2019, og at såfremt han havde udført dette, kunne han være kommet frem til en anden konklusion.*

...

*Revisornævnet finder på denne baggrund og som sagen i øvrigt foreligger oplyst, at de oplysninger, der er lagt til grund for indklagedes arbejde, er behæftet med væsentlige fejl, og at indklagede på baggrund heraf burde have modificeret sin konklusion for så vidt angår CC [land 1], Filial af Udenlandsk firma DD [land 2]s resultat for 2019. Årets resultat burde 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 § 2, nr. 1, d) være opgjort i henhold til bilag 2, skema 3 og 4 i årsregnskabsloven, og årets resultat, som var negativt, burde være vedlagt ansøgningen om kompensation. Det af indklagede anførte om, at retsstillingen vedrørende filialer på erklæringstidspunktet var uklar, kan ikke føre til et andet resultat. Nævnet finder herefter, at indklagede er skyldig i den fremsatte klage. Henset til forholdets karakter af afgivelse af en erklæring med et urigtigt indhold overfor en offentlig myndighed, med henblik på opnåelse af kompensation fra statskassen, findes anvendelse af bødestraf påkrævet. For overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsens § 18, stk. 1, 1. pkt. og god revisorskik, pålægges indklagede herefter en bøde på 30.000 kr.*

Revisor blev som anført pålagt en bøde på 30.000 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**

*Ingen sager i beretningsåret*

#### **6.5.1.2. Når et kvalitetsstyringssystem er anskaffet (og evt. installeret), men ikke taget i brug**

*Ingen sager i beretningsåret*

#### **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.**

Sag 052+053-2023 (Kendelse af 24. november 2023)

Erhvervsstyrelsen havde rejst følgende klagepunkter mod revisionsvirksomheden:

Revisorlovens § 28, stk. 1 og 2, samt § 2, stk. 4, og § 3, stk. 1, nr. 1, og 4-6, i bekendtgørelse om godkendte revisionsvirksomheders interne organisation er overtrådt, idet revisionsvirksomhedens interne organisation, herunder kvalitetsstyringssystemet ikke sikrer kvaliteten, integriteten og grundigheden ved udførelse af en erklæringsopgave, og idet der ikke er truffet passende foranstaltninger til at afhjælpe mangler ved de etablerede systemer (klagepunkt a).

Revisorlovens § 28, stk. 1, og § 3, stk. 1, nr. 6, og § 3, stk. 3 og 4, i bekendtgørelse om godkendte revisionsvirksomheders interne organisation er overtrådt, idet revisionsvirksomheden ikke har udført overvågning (klagepunkt b).

Erhvervsstyrelsen havde dertil nedlagt krav om en forhøjet bøde på op til 1.500.000 kr.

Af Revisornævnets præmis fremgik følgende:

*Nævnet lægger til grund, at det i forbindelse med kvalitetskontrollen af revisionsvirksomheden i 2021 blev konstateret, at revisionsvirksomhedens interne organisation og kvalitetsstyringssystem ikke sikrer, at opgaver udføres i overensstemmelse med faglige standarder samt krav i relevant lov og øvrig regulering. Kvalitetsstyringssystemet sikrer derved ikke kvaliteten, integriteten og grundigheden ved udførelse af erklæringsopgaver. Revisornævnet lægger endvidere til grund, at der ikke er udført overvågning og evaluering af kvalitetsstyringssystemer og erklæringsopgaver. 26 Nævnet lægger ved afgørelsen kvalitetskontrollantens arbejdsprogram og Erhvervsstyrelsens rapport om kvalitetskontrollen til grund. Således sikrer revisionsvirksomhedens interne organisation, herunder kvalitetsstyringssystemet, ikke på tilstrækkelig vis kvaliteten, integriteten og grundigheden ved udførelsen af erklæringsopgaver. Nævnet finder herefter, at revisionsvirksomheden har overtrådt revisorlovens § 28, stk. 1 og 2, samt § 2, stk. 4, og § 3, stk. 1, nr. 1 og 4-6, og stk. 3 og 4, i bekendtgørelse om godkendte revisionsvirksomheders interne organisation.*

Da to tidligere kvalitetskontroller var blevet afsluttet med en fornyet kvalitetskontrol fandt nævnt ikke, at de tidligere kontroller udgjorde en skærpende omstændighed, ligesom nævnet ikke fandt, at

der forelagde øvrige skærpende eller formildende omstændigheder. Revisionsvirksomheden blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Også relevant under 6.4.4.2. (Kvalitetsmangler ved selve erklæringen - Helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen), 6.4.4.3. (Manglende forbehold og manglende modificeret konklusion), 6.6.3.3 (midlertidig frakendelse under sagens behandling), 6.6.2.1 (Princippet i straffelovens § 81) og 6.6.3.4 (forbud mod at udføre revision).

#### **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.**

*Ingen sager i beretningsåret*

### **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 strafskærpe, højere bøde, end der ville være pålagt, såfremt den indklagede revisor eller revisionsvirksomhed var indbragt for første gang.

#### Sag 11/2022 Kendelse af 12. maj 2023

Revisor, der tidligere ved Revisornævnets kendelse af 13. juni 2016 (sag nr. 18/2015) var blevet fundet skyldig i overtrædelse af god revisorskik og pålagt en bøde på 10.000 kr., blev ved denne kendelse fundet skyldig i overtrædelse af god revisorskik.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis vedrørende udmåling af straffen, bødens størrelse:

*”... Ved sanktionsudmålingen har Revisornævnet tillagt den tidligere afgørelse skærpende betydning, jf. princippet i straffelovens § 81, hvorefter en tidligere afgørelse ved udmåling af disciplinærstraffen kan medføre en strafskærpe, i forhold til den sanktion, der ville være blevet pålagt, såfremt den indklagede revisor var indbragt for Revisornævnet for første gang. Der er herved også lagt vægt på, at det nu pådømte forhold er begået ret kort efter førnævnte kendelse. Ved fastsættelsen af sanktionen må der endvidere tages hensyn til, at der er tale om et meget betydeligt antal tilsidesættelser af god revisorskik i en virksomhed, der i kraft af sin status som finansiel virksomhed har særlig offentlig interesse.*

*Med henvisning til ovenstående klagepunkter pålægges indklagede en bøde på 150.000 kr., jf. revisorlovens § 44, stk. 1.”*

Sagens revisionsmæssige del er refereret under afsnit 6.4.4.2 (Kvalitetsmangler ved selve erklæringen – helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen).

#### Sag 046-2022 (Kendelse af 8. august 2023)

Revisor, der tidligere ved Revisornævnets kendelse af 11. juni 2012 (sag nr. 01/2011 og 49/2011), kendelse af 30. januar 2015 (sag nr. 30/2014) og kendelse af 14. november 2017 (sag nr. 6/2017)

var blevet fundet skyldig i overtrædelse af god revisorskik og pålagt en bøde på samlet 270.000 kr., blev ved denne kendelse fundet skyldig i overtrædelse af god revisorskik.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis vedrørende udmåling af straffen, bødens størrelse:

*Revisornævnet har ved sanktionsfastsættelsen lagt vægt på, at indklagede nu er fundet skyldig i 8 overtrædelser af revisorloven vedrørende 4 årsregnskaber, og at indklagede tre gange tidligere er ikendt bøder på samlet 270.000 kr. i sager, der ligesom denne sag, vedrørte erklæringsfejl. På den baggrund pålægges indklagede, registreret revisor AA, i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde på 150.000kr.*

Sagens revisionsmæssige del er refereret under afsnit 6.4.4.2 (Kvalitetsmangler ved selve erklæringen – helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen) og 6.4.4.3 (Manglende forbehold og manglende modificeret konklusion). Dertil er spørgsmålet om frakendelse behandlet under 6.6.3.2 (Betinget frakendelse).

#### Sag 052+053-2023 Kendelse af 24. november 2023

Revisor var tidligere ved kendelse af 1. september 2016 og 5. marts 2021 pålagt bøder for overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis vedrørende udmåling af straffen, bødens størrelse:

*Nævnet finder, at de af klager rejste klagepunkter i denne sag vedrørende revisionspåtegninger i 2021 og 2022 omhandler tilsvarende erklæringsfejl vedrørende samme selskab, som det var tilfældet ved kendelserne af 1. september 2016 og 5. marts 2021. På denne baggrund og efter en samlet vurdering pålægges indklagede, registreret revisor ..., i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde på 75.000 kr.*

Også relevant under 6.4.4.2. (Kvalitetsmangler ved selve erklæringen - Helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen), 6.4.4.3. (Manglende forbehold og manglende modificeret konklusion), 6.6.3.3 (midlertidig frakendelse under sagens behandling), 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) og 6.6.3.4 (forbud mod at udføre revision).

#### Sag 063/2022 Kendelse af 14. juni 2023

Revisor var tidligere ved kendelse af 5. oktober 2021 pålagt bøde for overtrædelse af uafhængighedsbestemmelserne.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis vedrørende udmåling af straffen, bødens størrelse:

##### Sanktionsfastsættelse

*Indledningsvis bemærkes, at der ikke under sagen er nedlagt påstand om frakendelse af indklagedes godkendelse som revisor.*

*Revisornævnet har ved sanktionsfastsættelsen lagt vægt på, at overtrædelse af uafhængighedsreglerne er et grundlæggende brud på fundamentale krav, der stilles til en godkendt revisor.*

*Det er en skærpende omstændighed, at indklagede har afgivet en erklæring for et selskab, hvor indklagede inden for de seneste 2 år har været ansat i en ledelsesfunktion.*

*Revisornævnet finder på den baggrund, at indklagedes tilsidesættelse af kravene til ham som godkendt statsautoriseret 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. Revisornævnet har i den forbindelse også tillagt det væsentlig betydning, at indklagede en gang tidligere, ved kendelse af 5. oktober 2021 er pålagt en bøde af Revisornævnet for tilsidesættelse af reglerne om uafhængighed.*

*Klagepunktet i den nu til påkendelse foreliggende sag angår spørgsmålet om indklagedes habilitet ved afgivelse af en erklæring om tilbagebetaling af lån afgivet af indklagede efter den tidligere afgørelses kendelsesdato af den 5. oktober 2021. Den nu til påkendelse foreliggende overtrædelser er derfor omfattet af princippet i straffelovens § 81. Princippet i straffelovens § 81 indebærer, at der kan pålægges en højere bøde, end der ville være pålagt, såfremt den indklagede revisor var indbragt første gang.*

*For overtrædelse af revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 1, 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, der fastsættes til 150.000 kr.*

Også relevant under 6.4.3.2.1 (Inhabilitet – forretningsmæssig forbindelse).

### **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 straffeskærpende, 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.

#### Sag 006-2023 Kendelse af 8. august 2023

Revisor var tidligere ved Revisornævnet kendelse af 10. januar 2022 blevet pålagt en bøde for overtrædelse af uafhængighedsbekendtgørelsen.

På baggrund heraf fremgik følgende blandt andet af Revisornævnets kendelse vedrørende udmåling af straffen, bødens størrelse:

*Det pådømte forhold er begået før afsigelse af Revisornævnets kendelser af 10. januar 2022, hvorved indklagede blev pålagt en bøde på 100.000 kr.*

*Der skal således fastsættes en tillægsstraf for det nu foreliggende forhold, jf. princippet i straffelovens § 89. Ved fastsættelsen af tillægsstraffen lægger Revisornævnet vægt på, at det ved ovennævnte kendelse pådømte forhold vedrørte tilsidesættelse af uafhængighedsreglerne, hvorimod det nu pådømte forhold vedrører en overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen.*

*For overtrædelse af revisorlovens § 16, stk. 1, og overtrædelse af erklæringsbekendtgørelses 6, stk. 3, jf. § 6, stk. 2, nr. 1, litra c og revisorlovens § 23, stk. 1, pålægges den indklagede i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en tillægsbøde, der fastsættes til 25.000 kr. Nævnet har ved bødens udmåling lagt vægt på, at overtrædelser 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.*

Også relevant under 6.4.4.3 (Manglende forbehold og manglende modificeret konklusion).

#### Sag 013+022-2023 Kendelse af 15. november 2023

Revisor var tidligere ved Revisornævnets kendelse af 8. februar 2021 blevet pålagt en bøde og en betinget frakendelse i 5 år for overtrædelse af uafhængighedsbestemmelserne.

På baggrund heraf fremgik følgende blandt andet af Revisornævnets kendelse vedrørende udmåling af bødens størrelse:

*Vedrørende fastsættelsen af sanktionen bemærkes, at forholdene er begået forud for Revisornævnets kendelse af 8. februar 2021, ved hvilken indklagede BB blev pålagt en bøde på 500.000 kr. og betinget frakendt godkendelsen som revisor med en prøvetid på 5 år. Det følger herefter af princippet i straffelovens §89, at der skal fastsættes en tillægsstraf, såfremt en samtidig påkendelse af begge sager ville have medført en forhøjelse af straffen.*

*Henset til den meget betydelige bøde og den betingede frakendelse, som indklagede blev idømt ved førnævnte kendelse, finder Revisornævnet, at en samtidig påkendelse, efter de nu foreliggende forholds karakter, ikke ville have medført en højere straf. Der fastsættes derfor ingen tillægsstraf.*

Også relevant under afsnit 6.1.2 (Saglig kompetence) og afsnit 6.4.1 (Erklæringsafgivelse).

#### Sag 019/2023 Kendelse af 15. november 2023

Revisor var tidligere ved Revisornævnets kendelse af 22. oktober 2020 blevet pålagt en bøde for overtrædelse af god revisorskik.

På baggrund heraf fremgik følgende blandt andet af Revisornævnets kendelse vedrørende udmåling af straffen, bødens størrelse:

*Det pådømte forhold er begået før afsigelse af Revisornævnets kendelse af 22. oktober 2020, hvorved indklagede blev pålagt en bøde på 75.000 kr.*

*Der skal således fastsættes en tillægsstraf for det nu foreliggende forhold, jf. princippet i straffelovens § 89. Ved fastsættelsen af tillægsstraffen lægger Revisornævnet vægt på, at det ved ovennævnte kendelse pådømte forhold vedrørte en overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen, hvorimod det nu pådømte forhold vedrører en tilsidesættelse af uafhængighedsreglerne.*

*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, at der som udgangspunkt ikke foreligger omstændigheder, der kan begrunde hverken en forhøjelse eller en nedsættelse af bøden.*

*Da forholdet imidlertid er begået forud for Revisornævnets kendelse af 22. oktober 2020, ved hvilken indklagede blev pålagt en bøde på 75.000 kr., følger det herefter af princippet i straffelovens §89, at der skal fastsættes en tillægsstraf, såfremt en samtidig påkendelse af begge forhold ville have medført en forhøjelse af straffen.*

*Efter en samlet vurdering finder Revisornævnet, at en samlet påkendelse af forholdene ville have medført en bøde på 150.000 kr. På denne baggrund pålægges indklagede, statsautoriseret revisor Arne Finn Jakobsen, en tillægsbøde på 75.000 kr.*

Også relevant under afsnit 6.4.3.2.1 (Inhabilitet – forretningsmæssige forbindelser).

#### Sag 061/2023 Kendelse af 24. november 2023

Revisor var tidligere ved Revisornævnets kendelse af 21. juni 2021 blevet pålagt en bøde for overtrædelse uafhængighedsbekendtgørelsen.

På baggrund heraf fremgik følgende blandt andet af Revisornævnets kendelse vedrørende udmåling af straffen, bødens størrelse:

*Klagepunkt a og b er begået forud for nævnets kendelse af 21. juni 2021, mens klagepunkt c og d er begået efter kendelsen. Der er i denne sag tale om erklæringsfejl med manglende forbehold samt manglende planlægning og utilstrækkelig dokumentation og således ikke forhold af samme art som i den tidligere kendelse. På denne baggrund og efter en samlet vurdering pålægges indklagede en bøde på 75.000 kr., jf. til dels princippet i straffelovens § 89.*

Også relevant under 6.4.4.2. (Kvalitetsmangler ved selve erklæringen - Helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen) og 6.4.4.3 (Manglende forbehold og manglende modificeret konklusion).

#### Sag 023/2023 Kendelse af 6. december 2023

Revisor var tidligere ved Revisornævnets kendelse af 5. oktober 2021 blevet pålagt en bøde. På baggrund heraf fremgik følgende blandt andet af Revisornævnets kendelse vedrørende udmåling af straffen, bødens størrelse:

*Ved fastsættelsen af sanktionen bemærkes, at indklagede senest ved Revisornævnets kendelse af 5. oktober 2021 er pålagt en bøde på 60.000 kr., og at de nu foreliggende forhold er begået forud for denne kendelse. I medfør af princippet i straffelovens § 89, skal der herefter fastsættes en tillægsstraf. Efter en samlet vurdering af de foreliggende forholds alvor, herunder at der foreligger såvel manglende dokumentation som erklæringsfejl, og indklagedes tidligere overtrædelser af god revisionsskik, fastsættes tillægsbøden til 65.000 kr.*

Også relevant under 6.4.4.2. (Kvalitetsmangler ved selve erklæringen - Helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen)

### **6.6.2.3. Princippet i straffelovens § 81 og 89 i kombination**

#### Sag 059-2022 Kendelse af 22. august 2023

Revisor var tidligere ved Revisornævnets kendelser af 6. december 2019 (sag 006/2019) blevet pålagt en bøde for overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen og ved kendelse af 3. november 2020 (sag 002/2020) fundet skyldig i overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen men blev med henvisning til principperne i straffelovens § 89 ikke pålagt en bøde for denne overtrædelse. Revisor blev i denne sag fundet skyldig i overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen for ligeartede forhold, hvorfor udmålingen af bøden i denne sag var omfattet af princippet i straffelovens § 81.

Da revisor ved Revisornævnets kendelse af 3. november 2020 blev fundet skyldig, blev udmålingen af bøden i denne sag endvidere omfattet af princippet i straffelovens § 89 i relation til kendelse af 3. november 2020. Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis vedrørende udmåling af straffen, bødens størrelse:

#### Sanktionsfastsættelse

*De pådømte forhold a-i er begået før afsigelsen af Nævnets kendelse af 3. november 2020, ved hvilken indklagede blev fundet skyldig men ikke pålagt en bøde, da de pådømte forhold var begået før Nævnets kendelse af 6. december 2019, hvor indklagede blev pålagt en bøde på*

30.000 kr. Der skal således fastsættes en tillægsstraf for de nu foreliggende forhold, jf. princippet i straffelovens § 89.

*For de ovennævnte under klagepunkterne anførte overtrædelser, der indebærer flere væsentlige tilsidesættelser af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, pålægges indklagede, registreret revisor AA, 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 og § 89 fastsættes til 75.000 kr.*

Også relevant under 6.4.4.3 (Manglende forbehold og manglende modificeret konklusion)

### **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**

Sag 047/2022 Kendelse af 14. juni 2023

Klager havde nedlagt påstand om frakendelse.

Af revisornævnets præmis fremgik følgende herom:

*Ved afgørelsen af, om indklagede endvidere skal frakendes sin godkendelse som statsautoriseret revisor, har Revisornævnet i denne sag lagt til grund, at overtrædelse af hvidvasklovens regler 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 ikke har udvist tilstrækkelig professionel adfærd ved erklæringsafgivelserne, ved ikke at have foretaget omgående indberetning til Hvidvasksekretariatet samt ved ikke at have indhentet skriftlige udtalelser fra selskabsstifterne.*

*Indklagede er ikke tidligere pålagt en sanktion ved Revisornævnet. Det er Revisornævnets opfattelse, at der må kræves ganske særlige omstændigheder for, at der skal ske ubetinget frakendelse i et tilfælde, hvor revisor ikke tidligere har ikendt bøder eller straf ved Revisornævnet. Klagerens påstand om ubetinget frakendelse af indklagedes godkendelse som statsautoriseret revisor tages herefter ikke til følge.*

*Fire af Revisornævnets medlemmer finder imidlertid, at de krav, som fremgår af den nugældende revisorlov - og forarbejderne hertil - for betinget at frakende en revisor dennes godkendelse efter revisorlovens § 44, stk. 2, er opfyldt, idet indklagedes forseelser - for så vidt angår de 8 forskellige selskaber - må karakteriseres som værende af særlig grov karakter, oftere gentagen forsømmelse og angå grundlæggende krav til udøvelsen af indklagedes arbejde som godkendt statsautoriseret revisor og dermed offentlighedens tillidsrepræsentant. Disse medlemmer stemmer derfor for at frakende indklagede godkendelsen betinget, samt for, at den betingede frakendelse sker på vilkår om, at indklagede i en prøvetid på 2 år regnet fra Revisornævnets afgørelse ikke tilsidesætter god*

*revisorskik under sådanne omstændigheder, at vedkommende efter en samlet bedømmelse skal frakendes godkendelsen.*

*Tre af Revisornævnets medlemmer, der tiltræder, at indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik er af særlig grov karakter jf. ovenfor, finder dog, henset til at indklagede ikke tidligere er straffet for tilsidesættelse af god revisorskik, og til at indklagede har foretaget visse, om end ikke tilstrækkelige revisionshandlinger, at der ikke er fuldt tilstrækkeligt grundlag for betinget frakendelse, og stemmer derfor for at frifinde indklagede for klagerens påstand herom.*

*Afgørelsen træffes efter stemmeflertallet.*

*Indklagede pålægges herefter en bøde på 250.000 kr. og frakendes betinget sin godkendelse som statsautoriseret revisor som anført nedenfor.*

Også relevant under 6.4.4.2 (Helhedsindtrykket er manglende dokumentation for revisionen)

#### Sag 046-2022 (Kendelse af 8. august 2023)

Erhvervsstyrelsen havde nedlagt påstand om betinget frakendelse af indklagedes godkendelse som registreret revisor.

Følgende fremgår af nævnets præmis vedrørende betinget frakendelse:

*Det følger af revisorlovens § 44, stk. 2, at såfremt revisor har gjort sig skyldig i grov eller oftere gentaget forsømmelse ved udøvelsen af sin virksomhed, kan Revisornævnet betinget frakende vedkommendes godkendelsen som revisor. Revisornævnet finder således, at de krav, som fremgår af den nugældende revisorlov - og forarbejderne hertil - for at frakende en revisor dennes godkendelse som revisor betinget efter revisorlovens § 44, stk. 2, er opfyldt, idet indklagedes forseelser - for så vidt angår de 8 tilsidesættelser af god revisorskik vedrørende 4 forskellige årsregnskaber - må karakteriseres som værende af særlig grov karakter, oftere gentagen forsømmelse og angå manglende iagttagelse af grundlæggende krav til udøvelsen af indklagedes arbejde som godkendt revisor og dermed offentlighedens tillidsrepræsentant. Den betingede frakendelse sker på vilkår af, at indklagede i en prøvetid på to år regnet fra Revisornævnets afgørelse ikke tilsidesætter god revisorskik under sådanne omstændigheder, at vedkommende efter en samlet bedømmelse skal frakendes godkendelsen.*

Sagens revisionsmæssige del er refereret under afsnit 6.4.4.2 (Kvalitetsmangler ved selve erklæringen – helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen) og 6.4.4.3 (Manglende forbehold og manglende modificeret konklusion). Dertil er spørgsmålet om frakendelse behandlet under 6.6.2.1 (Princippet i straffelovens § 81).

#### **6.6.3.3 Midlertidig frakendelse under sagens behandling**

##### Sag 052-2023 Særskilt kendelse af 31. august 2023.

Under denne sag havde Erhvervsstyrelsen nedlagt påstand om, at indklagede i medfør af revisorlovens § 44, stk. 5, 1.pkt., midlertidigt skulle frakendes sin godkendelse som revisor under sagens behandling.

Revisornævnet afsagde særskilt kendelse herom. Påstanden blev ikke taget til følge. Af revisornævnets præmisser i den særskilte kendelse fremgår bl.a.:

*Revisornævnet finder uanset karakteren af de af indklagede begåede fejl og forsømmelser, herunder de påståede fejl og forsømmelser i nærværende klage, som må anses for at udgøre væsentlige*

*tilsidesættelser af god revisorskik, og som er begået inden for en kortere årrække, at der ikke på det nu foreliggende, foreløbige grundlag, er en tilstrækkelig begrundet mistanke om, at betingelserne for frakendelse efter revisorlovens § 44, stk. 4, er opfyldt. Nævnet har herved også henset til hidtidig praksis vedrørende frakendelse af revisorerers godkendelse.*

*Revisornævnet finder derfor, at betingelserne for midlertidigt at frakende indklagede godkendelsen som registreret revisor under sagens behandling i Revisornævnet ikke er opfyldt.*

Også relevant under 6.4.4.2. (Kvalitetsmangler ved selve erklæringen - Helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen), 6.4.4.3. (Manglende forbehold og manglende modificeret konklusion), 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), 6.6.2.1 (Princippet i straffelovens § 81) og 6.6.3.4 (forbud mod at udføre revision).

Sag 059-2023 Kendelse af 6. oktober 2023.

Også under denne sag var der af Erhvervsstyrelsen nedlagt påstand om, at indklagede i medfør af revisorlovens § 44, stk. 5, 1.pkt., midlertidigt skulle frakendes sin godkendelse som revisor under sagens behandling. Revisornævnet undlod, med en i det væsentlige enslydende begrundelse som i foregående sag, at tage påstanden til følge.

#### **6.6.3.4 Forbud mod at udføre revision**

Sag 052+053-2023 Kendelse af 24. november 2023

Erhvervsstyrelsen havde nedlagt følgende påstand:

At indklagede frakendes godkendelse som revisor for en periode på ikke under 3 år, jf. revisorlovens § 44, stk. 4, subsidiært, at der nedlægges forbud overfor indklagede mod, at denne i en af nævnet fastsat periode på op til 3 år udfører eller kontrollerer udførelsen af en revision, jf. revisorlovens § 44, stk. 3, nr. 1, og mere subsidiært, at indklagede betinget frakendes godkendelsen som revisor for en periode på op til 5 år, jf. revisorlovens § 44, stk. 2.

Af Revisornævnets præmis fremgik blandt andet følgende:

*Nævnet finder som anført, at indklagede over en årrække i flere tilfælde ved forsæt eller uagtsomhed har gjort sig skyldig i grove og gentagne forsømmelser ved udførelsen af revision og har begået fejl, som udgør en væsentlig tilsidesættelse af god revisorskik, herunder gentagne erklæringsfejl vedrørende det samme selskab. Betingelserne for at nedlægge forbud mod at revisor udfører eller kontrollerer udførelsen af en revision, er således opfyldt, hvorfor nævnet finder, at indklagede revisor i overensstemmelse med revisorlovens § 44, stk. 3, nr. 1, i en periode på 2 år forbydes at udføre eller kontrollere udførelsen af en revision.*

Også relevant under 6.4.4.2. (Kvalitetsmangler ved selve erklæringen - Helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen), 6.4.4.3. (Manglende forbehold og manglende modificeret konklusion), 6.6.3.3 (midlertidig frakendelse under sagens behandling), 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) og 6.6.2.1 (Princippet i straffelovens § 81).

#### **6.6.4. Andre forhold af betydning for strafudmålingen**

*Ingen sager i beretningsåret*

## **6.7. Visse sagsbehandlingsspørgsmål**

Under dette afsnit er et eksempel på afslag på genoptagelse af en sag.

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 105/2021. Kendelse af 20. december 2022.

Privat Klager. Der henvises til årsberetning for 2022 afsnit 6.4.4.6 Frifindelse eventuelt kombineret med afvisning hvor sagen er refereret. Klager repræsentant har efter afsigelse af nævnets kendelse anmodet om genoptagelse med henvisning til at Revisornævnets kendelse ikke opfyldte kravene i forvaltningslovens §§ 22 og 24. Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets beslutning af 20. februar 2023:

*”Efter en gennemgang af anmodningen om genoptagelse, samt en fornyet gennemgang af de sagsakter, der lå til grund for nævnets kendelse af 20. december 2022 findes det ikke godtgjort, at kendelsen er behæftet med sagsbehandlingsfejl, at der har været lovligt forfald hos en for sagen relevant part eller at der er afgivet falske eller urigtige forklaringer over for Nævnet.*

*De synspunkter som er anført i anmodning om genoptagelse svarer i det væsentlige til de anbringender og bemærkninger, som indgik i nævnets oprindelige pådømmelse af sagen. Der er således ikke tale om nye anbringender, men argumenter for, hvor klager mener, at nævnets kendelse er forkert. Det bemærkes, at det klart fremgår af klagerens henvendelser, herunder også til Forsyningstilsynet, at klageren på en lang række punkter finder, at ledelsen for DD A.m.b.a. har tilsidesat de for denne virksomhed gældende regler. Det er imidlertid uden for Revisornævnets kompetence at forholde sig hertil, jf. i øvrigt det i kendelsen af 20. december 2022 anførte om nævnets kompetence. Det er heller ikke omfattet af nævnets kompetence at tage stilling til en eventuel uoverensstemmelse mellem den af advokat JJ udarbejdede redegørelse og den opfattelse, som klageren angiver at ”direktøren for den så absolut største herværende forsyningsvirksomhed ” måtte have givet udtryk for.*

*Formanden finder herefter ikke, at der er fremlagte sådanne nye og væsentlige oplysninger, at det kan begrunde at nævnet genoptager sagen til fornyet behandling.*

*Anmodningen om genoptagelse af Revisornævnets kendelse af 20. december 2022 tages således ikke til følge.”*

### **6.7.4. Aktindsigt**

Revisornævnet har i beretningsåret truffet afgørelser om anmodning om aktindsigt efter offentlighedsloven i 5 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 4 sager, hvori Revisornævnet har truffet afgørelse i beretningsåret, for domstolene. Det er sag 11/2022, der er refereret under afsnit 6.4.4.2. og 6.4.4.8, sag 057/2022, der er refereret under afsnit 6.4.3.2.1., sag 040/2022, der er refereret under afsnit 6.3.1. og 6.4.3.2.2, og sag 047/2022, der er refereret under afsnit 6.4.4.2 og 6.6.3.2.

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 Retten i Lyngby, hvor Revisornævnet fik fuldt medhold. Byrettens dom er af de indklagede revisorer anket til Østre Landsret. Der er indhentet udtalelse fra FSR's Responsumudvalg. Der var endvidere truffet beslutning om, at der skulle foretages syn og skøn. Da det ikke var muligt at finde en egnet skønsmand, blev syn og skøn ikke gennemført. Sagen er berammet til hovedforhandling den 10. og 11. juni 2024.

Sag 70/2020, der i årsberetningen for 2021 er refereret under afsnit 6.4.3.2.1, og i beretningsåret 2021 indbragt for Retten i Roskilde, er afgjort med en stadfæstelse af Revisornævnets afgørelse. Sagen er af den indklagede revisor indbragt for landsretten. Sagen afventer hovedforhandling.

Sag 104/2021, der i årsberetningen for 2022 er refereret under afsnit 6.4.3.2.1, er indbragt for Retten i Nykøbing Falster.

Sag 103/2021, der i årsberetningen for 2022 er refereret under afsnit 6.4.3.2.1, var indbragt for Retten i Viborg, som henviste sagen til Retten i Næstved. Sagsøger nedlagde herefter påstand om, at rette værneting var Retten i Viborg. Ved kendelse af 18. august 2024 afviste Retten i Næstved sagsøgers påstand. Sagsøger havde endvidere nedlagde påstand om, at sagen blev henvist til landsretten som første instans. Ved kendelse af 18. august 2023 imødekom retten i Næstved påstanden og henviste sagen til Østre Landsret som første instans.

Sag 092/2021, der i årsberetningen for 2022 er refereret under afsnit 6.3.1, var indbragt for Retten i Hjørring. Sagen er afsluttet uden dom, hvor hver part bærer egne omkostninger.