
Revisornævnets Årsberetning 2 0 1 5

**Revisornævnets
Årsberetning 2015**

**Afgivet i henhold til § 14 i bekendtgørelse nr. 125 af 4. februar 2014 om
Revisornævnet**

Indhold

1. Formandens beretning for 2015.....	4
2. Nævnets kontaktoplysninger	5
3. Nævnets sammensætning i 2015.....	6
4. Værd at vide – nogle korte spørgsmål og svar	7
4.1. Hvem kan klage? ¹	7
4.2. Koster det noget at klage? ²	7
4.3. Hvem kan der klages over? ³	7
4.4. Hvad kan der klages over? ⁴	7
4.5. Gælder der en klagefrist? ⁵	7
4.6. Hvordan klages der? ⁶	8
4.7. Hvordan behandles sagen? ⁷	8
4.8. Hvad kan nævnets afgørelse gå ud på? ⁸	8
4.9. Hvornår kan nævnets afgørelse forventes?	9
4.10. Er det muligt at klage over nævnets afgørelse? ⁹	9
4.11. Hvor kan man læse mere?	9
5. Årets statistik.....	10
6. Nævnets praksis i beretningsperioden	13
6.1 Nævnets kompetence og reaktionsmuligheder	13
6.1.1 Personel kompetence	13
6.1.2 Saglig kompetence.....	13
6.1.3 International kompetence	15
6.2 Disciplinæransvaret	15
6.2.1 Ansvarsformer	15
6.2.2 Ansvarrets subjekter	15
6.2.3 Gerningsindhold.....	16
6.2.4 Ansvarsbetingelser	16
6.3 Påtaleret	16
6.3.1 Retlig interesse.....	17
6.3.2 Udøvelse af klagebeføjelse – repræsentation og succession.....	21
6.3.4 Klagens indhold og form	22
6.4 Erklæringsarbejde	24
6.4.1 Erklæringsafgivelse	25
6.4.2 Ikke udelukkende til hvergivers brug	25
6.4.3 Kompetencemangler.....	25
6.4.4 Kvalitetsmangler ved selve erklæringen	35
6.4.5 Kvalitetsmangler ved andre dele af revisors bistand	59
6.4.6 Adfærdsmangler	60
6.5 Revisortilsynet.....	63
6.5.2 Standardbøden ved virksomhedsansvar for mangler ved kvalitetsstyringssystem.....	64
6.5.3 Anvendelsesområdet for strafbortfald	73
6.5.4 Flere tilfælde til samtidig påkendelse og gentagelsesvirkning.....	73
6.5.5 Virksomhedsansvarets ophør	73
6.5.6 Kontrollanten indklages	74
6.5.7 Betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet.....	75
6.6 Visse spørgsmål om strafskyld og strafudmåling	75
6.6.1 Bagatelgrænse	75
6.6.2 Gentagelsesvirkning	75
6.6.3 Frakendelse.....	76
6.6.4 Andre forhold af betydning for strafudmålingen	76
6.7 Visse sagsbehandlingsspørgsmål	77
6.8 Fuldbyrkelse.....	78
6.9 Domstolsprøvelse af Revisornævnets afgørelser	78

1. Formandens beretning for 2015.

Hermed afgives beretning for Revisornævnet for 2015.

I 2015 har nævnet modtaget 108 nye sager, hvilket er et fald i forhold til 2014, hvor der modtoges 124 sager. Den faldende tendens efter det ekstraordinært store antal sager, der blev modtaget i 2013, ser således ud til at holde.

Ved udgangen af 2015 var der 78 verserende sager, mod 114 ved udgangen af det foregående år. Nævnet har i løbet af 2015 afsluttet 144 sager.

Det er fortsat offentlige myndigheder, dvs. i det væsentlige Revisortilsynet og Erhvervsstyrelsen, der indgiver de fleste klager. Således indgav offentlige myndigheder i 2015 67 af de modtagne 108 klager.

Nævnet har i 2015 afholdt 10 ordinære møder, samt tre ekstra møder med behandling af særlige sager. Møderne afholdes i Erhvervsstyrelsens lokaler.

Nævnet er omfattet af regeringens beslutning om udflytning af en række statslige myndigheder, og vil således fra den 1. januar 2017 have sekretariat i det nyetablerede Klagenævnenes Hus i Viborg.

Nævnet har i 2015 pålagt bøder for i alt 3.465.000 kr.

Henrik Bitsch
Formand

2. Nævnets kontaktoplysninger

Revisornævnet
Langelinie Alle 21
2100 København Ø

Telefon 35 29 10 87

Sekretariatets åbningstid: Hverdage fra kl. 10.00 – 14.00

Sekretariatet er i løbet af 2015 blevet betjent af:

Juridisk sekretær Kim Gabriel
Juridisk sekretær Stine Nielsen
Juridisk sekretær Peter Hammershaimb
Juridisk sekretær Rasmus Smith Nielsen
Cand. Jur. Aleksander Stampe
Cand. Jur. Sara Klinggaard
Cand. Jur. Louise I. G. Svendsen
Afdelingsleder Sarah Stenberg Dam
Kontorfuldmægtig Merethe Skovgaard Olsen

Nævnets hjemmeside: www.revisornævnet.dk

Nævnets e-mailadresse: revisor@revisornaevnet.dk

3. Nævnets sammensætning i 2015

Formandskab:

Formand:	Landsdommer Henrik Bitsch
Næstformand:	Dommer Lone Molsted
Næstformand:	Dommer Karen Duus Mathiesen
Næstformand:	Dommer Marianne Madsen
Næstformand:	Dommer Grethe Jørgensen

Nævnet havde i løbet af 2015 følgende øvrige medlemmer:

Godkendte revisorer:

Statsautoriseret revisor Birgitte Schou Lassen, PwC
Statsautoriseret revisor Erik K. Nielsen, Beierholm Hobro
Statsautoriseret revisor Gunnar Tessin, Danrevision
Statsautoriseret revisor Jørn Haagensen, Jørn Haagensen statsautoriseret revisionselskab
Statsautoriseret revisor Palle Badsted, Badsted Revision ApS
Statsautoriseret revisor Per Erik Johanessen, Deloitte
Statsautoriseret revisor Poul Erik Gram Olsen, EY (tidl. KPMG)
Statsautoriseret revisor Rikke Lund-Kühl, PwC
Statsautoriseret revisor Sten Lauritzen, Christensen Kjærulff
Registreret revisor Dorte Lodahl Krusaa, Dansk Revision
Registreret revisor Jeannette Mingon Olsen, PC Revision
Registreret revisor Mango Nielsen, Mango Nielsen ApS
Registreret revisor Peter Rose, Registreret revisionsvirksomhed Peter Rose
Registreret revisor Søren Loyola Bro Søndergaard, Hallerup & co. (Statsautoriseret revisor per 10. december 2015)

Repræsentanter for regnskabsbrugerne:

Juridisk chef Anne Vibeke Gregersen, Arbejdsgiverne
Senior Vice President Annette Schmidt, Egmont
Fhv. chef for virksomhedsrelationer Birthe Werner
Afdelingsdirektør Bo Dam Klausen, Nordea
Advokat Christian H. M. Mikaelson, Arbejdsgiverne
Corporate Controller Gitte Poulsen, Lundbeck
Koncernregnskabsdirektør Henrik G. Bak, Dong Energy
Financial Controller Jane Lauritsen Skov, ATP
Funktionsdirektør Jens Borum, Jyske Bank
Chefkonsulent Kristian Koktvedgaard, Dansk Industri
Senior Adviser Morten Qvist Fog Lund, Dansk Industri
Erhvervsjuridisk fagchef Sven Petersen, Dansk Erhverv
Afdelingsdirektør Terese Dissing, Nordea Bank
Advokat Ulla Brandt, Dansk Erhverv
Vice President Vibeke Aggerholm, Carlsberg Breweries A/S

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, som indeholder mere udførlige oplysninger.

4.1. Hvem kan klage?¹

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?²

Det koster et **gebyr på 500 kr.** at klage til nævnet (kun enkelte myndigheder er fritaget). Gebyret kan indbetales til Danske Bank, reg. 0216 ktnr. 4069173195.

Man får gebyret tilbagebetalt, hvis man helt eller delvist får medhold i sin klage.

4.3. Hvem kan der klages over?³

Der kan kun klages over en **godkendt revisor, dvs. at revisor skal være statsautoriseret eller registreret revisor**.

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.

Endvidere kan der i visse tilfælde klages over virksomheder, der har særlig interesse for offentligheden og ledelsesmedlemmer i sådanne virksomheder, jf. revisorlovens § 44a.

4.4. Hvad kan der klages over?⁴

I almindelighed kan private klagere (og de fleste myndigheder) kun klage over en **erklæring**, som revisor har afgivet, og den bistand, som revisor har ydet i den forbindelse.

Hvis revisor ikke har afsluttet sit arbejde med 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 kan aldrig tage stilling til rimeligheden af revisors honorar. Her henvises til Responsumudvalget i FSR.

4.5. Gælder der en klagefrist?⁵

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, da nævnet modtager klagen.

4.6. Hvordan klages der?⁶

Klagen skal indgives skriftligt til revisor@revisornaevnet.dk eller til nævnets postadresse og skal være **underskrevet** af klageren personligt (eller af dennes repræsentant). Indscannede klager med original underskrift godtages på lige fod med digital signatur.

Hvis klagen ikke er underskrevet, er nævnet afskåret fra at behandle sagen.

4.7. Hvordan behandles sagen?⁷

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 revisor – har endvidere ret til at møde personligt i nævnet og redegøre for sagen, inden nævnet træffer sin afgørelse. I så fald skal ønske herom indgives til nævnets sekretariat.

Hvis ingen af parterne har ønske om at komme personligt til stede i nævnet (mundtlig behandling), 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 (skriftlig behandling).

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?⁸

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 betinget. Revisor kan også frakendes retten til at udøve visse typer virksomhed. Der kan ligeledes pålægges de ledelsesmedlemmer, der er omfattet af § 44a, advarel, bøder, 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 har i beretningsåret ligget på 357 dage.

4.10. Er det muligt at klage over nævnets afgørelse?⁹

Nævnet er den øverste administrative instans på området. Nævnet træffer derfor den endelige, administrative afgørelse i klagesagen, og det er ikke muligt at klage over denne afgørelse til nogen anden, administrativ myndighed.

Den part, der er utilfreds med en afgørelse, har dog altid adgang til at anlægge sag ved domstolene.

4.11. Hvor kan man læse mere?

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

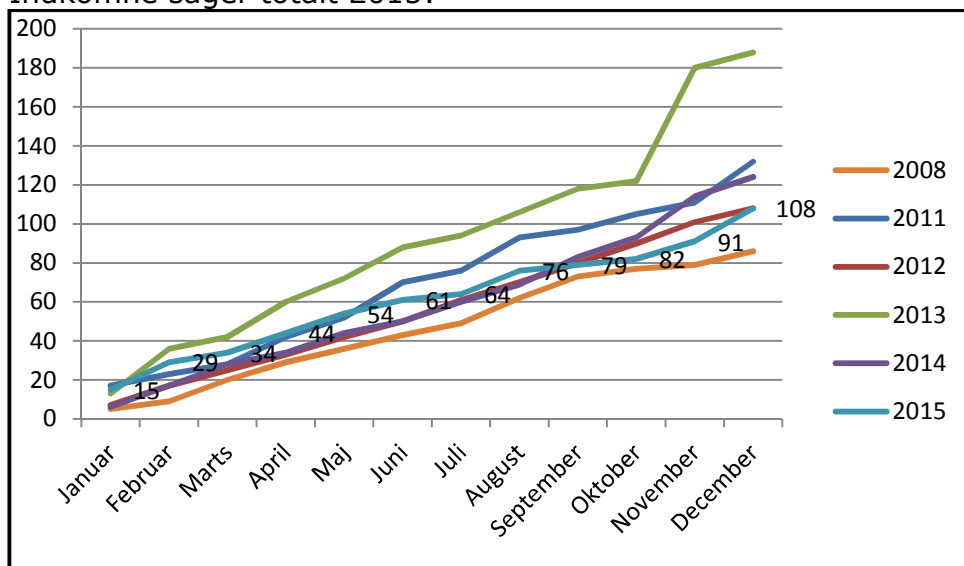
Noter:

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

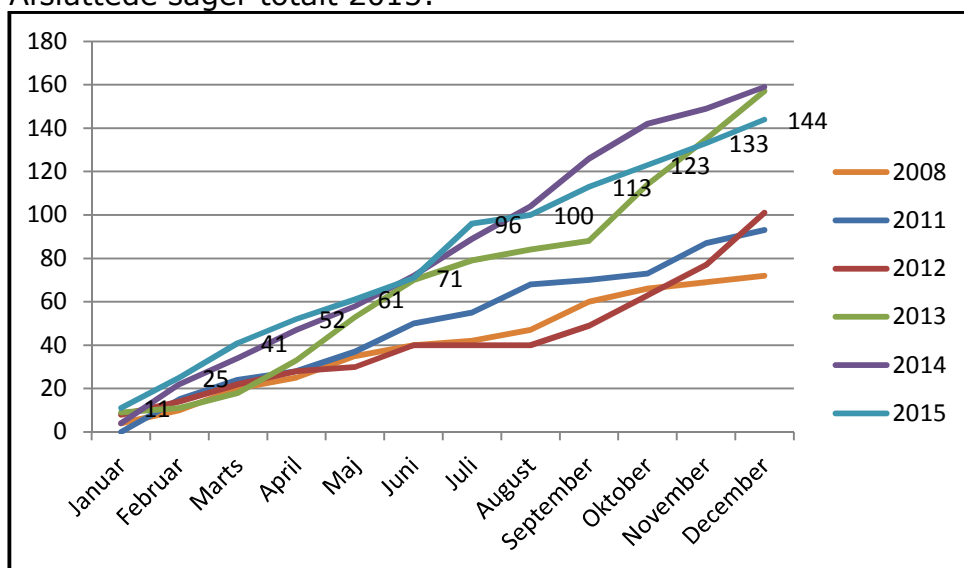
1. RL § 43, stk. 6.
2. BKG § 7, stk. 3, og § 17, stk. 3.
3. RL § 43, stk. 3, jf. § 44, stk.1 samt § 44a. Kun Erhvervsstyrelsen kan indklage en revisionsvirksomhed direkte, jf. RL § 43, stk. 5.
4. RL § 43, stk. 3, jf. § 1, stk. 2 og 3.
5. RL § 46.
6. BKG § 7, stk. 1.
7. BKG § § 10 -12.
8. RL § 44, stk. 1, 2, 3 og 4 og § § 44a og 44b.
9. BKG § 17, stk. 3.

5. Årets statistik

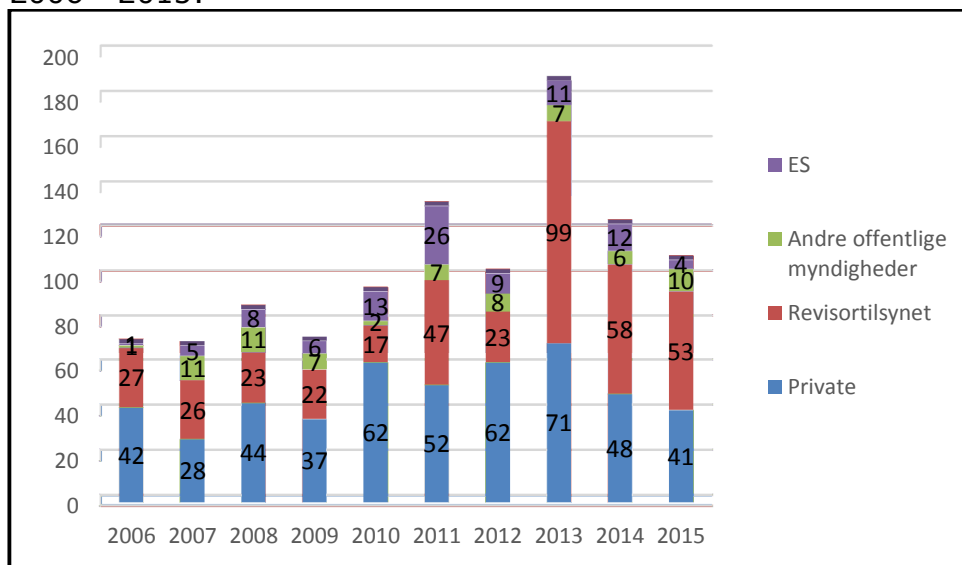
Indkomne sager totalt 2015:



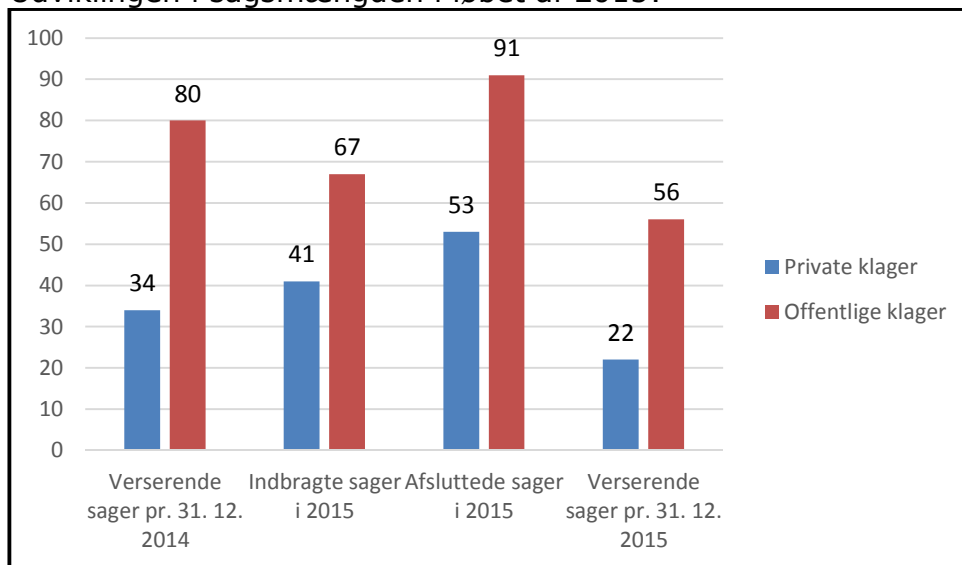
Afsluttede sager totalt 2015:



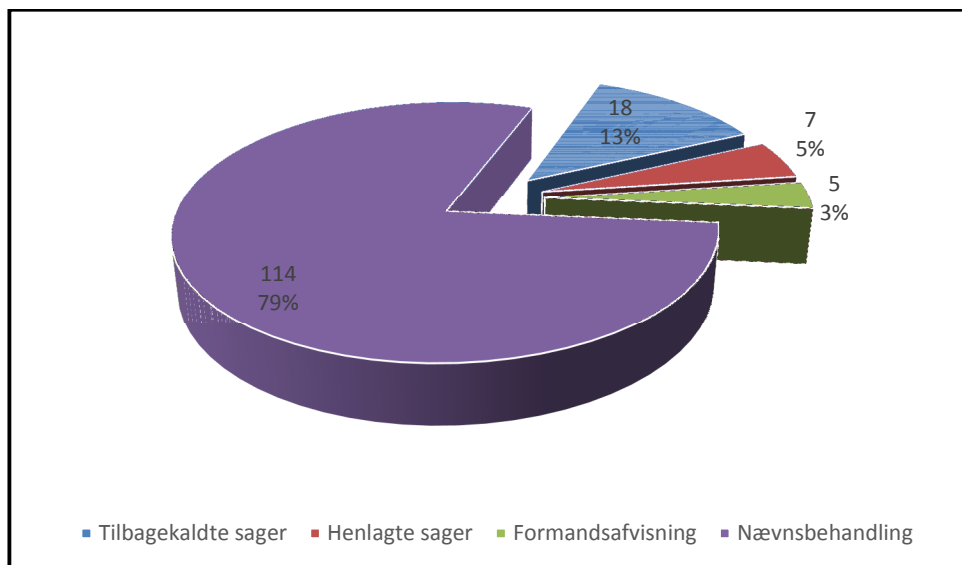
Fordelingen af indkomne sager fra RT og ES ift. øvrige indkomne sager i perioden 2006 - 2015:



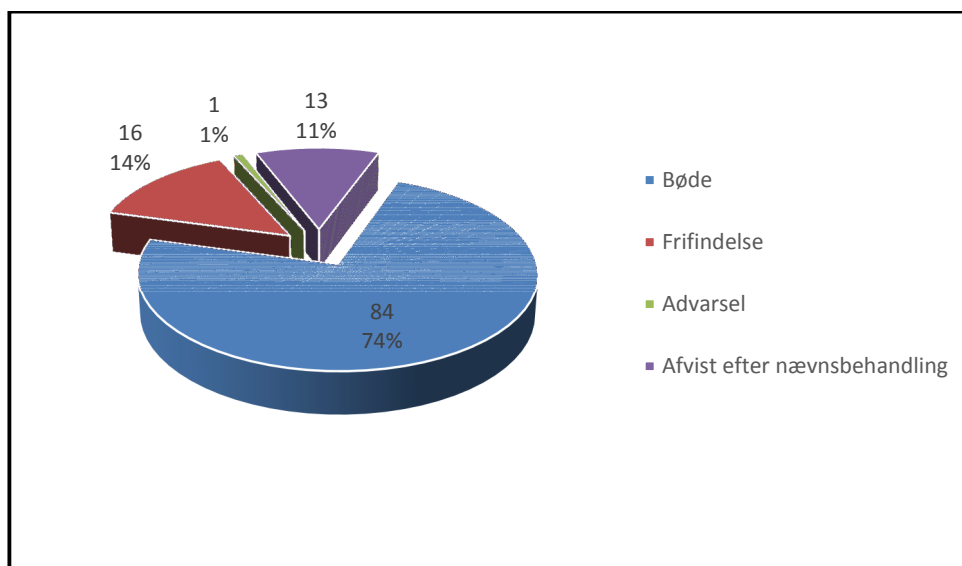
Udviklingen i sagsmængden i løbet af 2015:



Fordelingen af afgørelser i 2015:



Fordelingen på afgørelser i de nævnsbehandlede sager i 2015:



6. Nævnets praksis i beretningsperioden

I det følgende er gengivet referat af et antal af de kendelser, som nævnet har afsagt i 2015. Der henvises endvidere til nævnets hjemmeside: www.revisornævnet.dk samt til tidligere årsberetninger, idet det bemærkes, at den måde, hvorpå kendelserne er rubriceret under de enkelte afsnit, har været uændret siden årsberetningen for 2011.

6.1 Nævnets kompetence og reaktionsmuligheder

Revisornævnet kan både behandle klager over revisorer 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.

6.1.1 Personel kompetence

Ingen sager i beretningsåret.

6.1.2 Saglig kompetence

Beslutning af 14. januar 2015 i sag 52/2014

Klager havde indbragt en revisor, der havde handlet i egenskab af kvalitetskontrollant i klagers revisionsvirksomhed. Klagen angik en række forhold i relation til den foretagne kontrol, herunder at kontrollanten havde modtaget honorar for det udførte arbejde, selv om den lovpligtige kvalitetskontrol blev afbrudt og måtte anses for afsluttet. Nævnet afviste sagen ved en formandsbeslutning under henvisning til, at det måtte lægges til grund, at der ikke var afgivet en erklæring, hvorfor nævnet ikke havde kompetence til at behandle klagen. Nævnets formand bemærkede hertil, at kompetencen til at påse, hvorvidt reglerne angående kvalitetskontrol blev overholdt, herunder kvalitetskontrollantens adfærd, tilkom Revisortilsynet.

Beslutning af 27. juli 2015 i sag 65/2014

To private klagere havde indbragt revisor for Revisornævnet for hans arbejde i forbindelse med et årsregnskab. Det fremgik af revisors erklæring på årsrapporten, at revisor havde ydet assistance med udarbejdelsen af årsrapporten for 2009, samt at revisor ikke havde revideret årsrapporten. Endvidere fremgik det, at formålet med revisors arbejde var at assistere klagerne med at aflægge årsrapporten i overensstemmelse med lovgivningens regler herom. Herudover fremgik det, at revisors arbejde var udført i overensstemmelse med almindeligt anerkendte retningslinjer for assistance med ikke-reviderede årsrapporter, og at årsregnskabet var udarbejdet på grundlag af virksomhedens bogføring og meddelte oplysninger. Revisornævnet lagde til grund, at klagen reelt vedrørte det forhold, at revisor ikke havde rådgivet klienten om skatteoptimering og ikke vedrørte selve erklæringen, der var afgivet i forbindelse med assistancepåtegningen, idet klagerne ikke havde påpeget, hvori fejlen i revisors erklæring bestod. Der var således ikke fremkommet konkrete klagepunkter vedrørende erklæringen. Revisornævnet udtalte, at nævnets kompetence var begrænset til klager over, at en revisor i forbindelse med udførelsen af opgaver efter revisorlovens § 1, stk. 2 og 3, havde tilsidesat de pligter, som stillingen medfører, og at nævnet således i almindelighed ikke havde kompetence til

at behandle klager over revisors rådgivning eller mangel på samme. Nævnet afviste herefter klagen over revisor.

Kendelse af 14. september 2015 i sag 27/2015

Skat havde indbragt revisor for Revisornævnet, idet Skat for det første havde klaget over, at revisor havde tilsidesat erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, nr. 1, ved i de afgivne revisionspåtegninger på årsrapporterne for regnskabsårene 2009/2010 og 2010/2011 for et selskab at have undladt at medtage supplerende oplysning om selskabets overtrædelse af momslov samt om, at selskabets ledelse kunne ifalde ansvar. Skat klagede for det andet over, at revisors adfærd som led i erklæringsafgivelsen havde været i strid med revisorloven, idet revisor havde udarbejdet momsangivelser med systematisk for lave beløb og uden sammenhæng med selskabets bogholderi, hvilket var i strid med god revisorskik og revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, samt undladt gennemgang af grundlag i form af arbejdspapirer til brug for erklæring på årsrapporterne, jf. revisorlovens § 23, stk. 1, om arbejdspapirer. D ApS (nu C ApS) angav for lidt moms for flere regnskabsår, og differencen mellem angivet moms og moms ifølge virksomhedens regnskab udgjorde i alt 970.817 kr. Momsafvigelserne fremgik af det bilagsmateriale, som revisor havde til rådighed. Revisornævnet fandt, at revisor burde have været opmærksom på, at momsindberetningerne ikke var korrekte. Nævnet bemærkede i den forbindelse, at den erklæringsafgivende revisor - som offentlighedens tillidsrepræsentant - var ansvarlig for den udførte revision, herunder de revisionshandlinger, der var udført af andre ansatte i revisionsfirmaet. Da ledelsen kunne ifalde strafansvar for selskabets overtrædelse af momsloven, jf. momslovens § 81, burde revisor have afgivet en supplerende oplysning herom på årsrapporterne for D ApS (nu C ApS) for regnskabsårene. Nævnet fandt herefter revisor skyldig i den rejste klage i det første klagepunkt. Vedrørende det andet klagepunkt udtalte nævnet:

"Nævnets saglige kompetence er begrænset til erklæringsafgivelse, jf. revisorlovens § 1, stk. 2 og 3. Efter revisorlovens forarbejder må nævnets kompetence anses for at omfatte "hele processen fra opdragets givelse over de enkelte undersøgelser til den endelige erklæring" (jf. Betænkning 1411/2002 om Revisorlovgivningen s. 66). På denne baggrund finder nævnet at have kompetence til at påkende klagen vedrørende indklagedes adfærd i forbindelse med håndtering af moms i tilknytning til indklagedes erklæringsafgivelse. Nævnet finder dog ikke at kunne påkende klagen over indklagedes udarbejdelse af momsangivelser, idet dette arbejde ikke i sig selv er en del af processen vedrørende erklæringsafgivelse, men er en selvstændig arbejdsopgave uafhængig af erklæringsafgivelsen. På denne baggrund afvises klagepunktet for så vidt angår klagen over udarbejdelse af momsangivelser med systematisk for lave beløb og uden sammenhæng med selskabets bogholderi. For så vidt angår klagepunktet vedrørende "undladt gennemgang af grundlag i form af arbejdspapirer til brug for erklæring til årsrapport", finder nævnet, at dette klagepunkt indgår i klagepunkt 1, hvorfor klagepunktet afvises som et selvstændigt klagepunkt."

Revisor blev pålagt en bøde på 15.000 kr.

Formandsbeslutning af 21. oktober 2015 i sag 48/2015

En privat klager havde indbragt revisor for Revisornævnet. Klagen blev afvist, dels fordi klager ikke havde fremlagt nogen erklæring med sikkerhed afgivet af revisor, dels fordi Revisornævnet ikke havde kompetence til at behandle en klage over, at revisor havde været inhabil i forbindelse med behandling af en sag i Landsskatteretten vedrørende klageren, der var klient i indklagedes tidligere revisionsvirksomhed.

6.1.3 International kompetence

Kendelse af 30. september 2015 i sag 115/2014

Revisortilsynet havde klaget over revisor for et grønlandsk selskab ApS 1, idet dokumentationen for værdiansættelse af en ejendom beliggende i Grønland var mangelfuld, samt over, at revisor havde handlet i strid med erklæringsbekendtgørelsen ved ikke at have taget forbehold ved erklæringsafgivelse for et grønlandsk selskab ApS 2 for tilsidesættelse af årsregnskabslovens bestemmelser om, at der skulle ske eliminering af interne avancer ved indregning af kapitalandel i dattervirksomhed. Revisor blev fundet skyldig i begge klagepunkter og pålagt en bøde på 10.000 kr.

6.2 Disciplinæransvaret

6.2.1 Ansvarsformer

Ingen sager i beretningsåret.

6.2.2 Ansvarrets subjekter

6.2.2.3 Ansvarrets indtræden, varighed og ophør

Hvis nævnet har afvist et klagepunkt, er det ikke til hinder for, at der på ny indgives klage vedrørende samme klagepunkt.

Kendelse af 24. september 2015 i sag 85/2014

En privat klager, der var ejer af et selskab, klagede over at revisor havde udført mangelfuld revision af årsregnskaberne 2009 og 2010 for selskabet, idet revisor ikke havde udført revision af likvide midler, ikke havde udført revision af tilgodehavender fra salg af tjenesteydelser og omsætning, ikke havde udført revision/afstemning af husleje og finansielle anlægsaktiver – deposita, ikke havde udført revision/afstemning af skyldig lønsumsudgift og ikke havde udført revision af lønninger/værdi af fri bil for anpartshaver. Ved nævnets kendelse af 12. november 2013 blev den del af en klage fra samme klager, der vedrørte årsregnskaberne for 2009 og 2010, herunder klagen over revision af tilgodehavender og revision af lønsumsafgift, afvist, idet årsregnskaberne med revisors påtegninger for 2009 og 2010 ikke var vedlagt klagen. Den omstændighed, at nævnet havde afvist klagen for så vidt angik disse klagepunkter og årsregnskaber, afskar som udgangspunkt ikke klager fra på ny at indbringe spørgsmålene for Revisornævnet. For så vidt angik klagen vedrørende revision af depositum havde nævnet i sin kendelse af 12. november 2013 truffet afgørelse om frifindelse af revisor under henvisning til revisors oplysning om at have

foretaget afstemning samt oplysning om, at han ikke erindrede at have set opkrævninger vedrørende en forhøjelse. Nævnet fandt ikke, at der med de af klager nu fremlagte bilag var grundlag for en ændret vurdering af spørgsmålet, heller ikke selvom forholdet nu (også) blev gjort gældende for så vidt angik årsregnskaberne for 2009 og 2010. Klagen over manglende revision/afstemning af husleje og finansielle anlægsaktiver blev derfor afvist. Revisor blev fundet skyldig i 2 af de resterende klagepunkter, mens han i øvrigt blev frifundet. Revisor var efter afgivelse af sine erklæringer på 2009- og 2010-årsregnskaberne ved nævnet blevet pålagt en bøde på 10.000 kr. Princippet i straffelovens § 89 førte derfor til, at nævnet ikke fandt grundlag for at udmåle en tillægsbøde.

Også relevant under afsnit 6.6.2 (Gentagelsesvirkning).

6.2.3 Gerningsindhold

6.2.3.3 Accessorisk virksomhedsansvar

Kendelse af 23. december 2015 i sag 48/2014

En myndighed og en bank havde klaget over 2 revisorer og en revisionsvirksomhed. Klagen omfattede 5 klagepunkter i forhold til revisorernes revision af et perioderegnskab for et selskab. Revisorerne blev fundet skyldige i 2 af de 5 punkter og blev i øvrigt frifundet. For så vidt angik revisionsvirksomheden udtalte nævnet.

"Hvad angår klagen over revisionsvirksomheden fremgår det af revisorlovens § 43, stk. 5, at det alene er Revisortilsynet og Erhvervsstyrelsen, der kan indbringe en revisionsvirksomhed selvstændigt for Revisornævnet. Derimod kan en revisionsvirksomhed medinddrages i en sag for Revisornævnet. Dette accessoriske virksomhedsansvar er i revisorlovens § 44, stk. 4, 1. og 2. pkt., defineret som et "medansvar for tilsidesættelsen af revisors pligter". Klagerne har ikke anført nogen argumentation til støtte for, at den revisionsvirksomhed, som de indklagede er tilknyttet, som sådan bør ifalde et accessorisk ansvar i nærværende sag. Der findes således ikke grundlag for at pålægge revisionsvirksomheden et disciplinært medansvar for den tilsidesættelse af god revisorskik, som de indklagede er fundet skyldige i. Revisionsvirksomheden frifindes derfor."

De 2 revisorer blev pålagt hver en bøde på 25.000 kr.

6.2.4 Ansvarsbetingelser

Ingen sager i beretningsåret.

6.3 Påtaleret

Beslutning af 12. oktober 2015 i sag 71/2014

En forening A ved bestyrelsesformand D havde indbragt 2 revisorer B og C for nævnet. Nævnet lagde efter D's oplysninger til grund, at der efter marts 2015 ikke længere havde været aktivitet i foreningen, og at samtlige forhold var afviklet. Herefter og da der ikke forelå oplysninger om, at klageren fortsat bestod som en juridisk person med en medlemskreds og bestyrelse mv., der kunne være

klageberettiget, havde klageren ikke partsevne til at fortsætte sagen. Som følge heraf afvistes sagen.

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. Det indebærer, at klageren kun er berettiget til at få en klage behandlet, såfremt klageren er berørt af det forhold, der klages over, på en sådan måde, at den pågældende har en anerkendelsesværdig grund til at klage. En række offentlige myndigheder, bl.a. Revisortilsynet, Skatteministeriet og anklagemyndigheden, har efter revisorlovens § 43, stk. 6, direkte klageadgang.

Kendelse af 22. januar 2015 i sag 122/2013

Klagerne, A – F, havde indbragt to revisorer og den revisionsvirksomhed, de var tilknyttet, og havde rejst følgende klagepunkter: 1) Klagernes indskud er fejlagtigt anført som ansvarlig lånekapital i årsrapporterne for A/S J, 2) revisor har ikke sikret påtegning af årsregnskaber fra alle registrerede bestyrelsesmedlemmer og 3) revisor har ikke sikret, at dele af klagernes indskud ikke har været anvendt til privatkøb. Klagen angik forhold omkring et aktieselskab for så vidt angik årsrapporterne for 2009 til 2012. De indklagede havde blandt andet vedrørende klagepunkt 1 anført, at det oprindelig var intentionen, at de to mio. kr. i indskud fra klagerne skulle indskydes i form af egenkapital, men på et møde den 16. november 2009 besluttede indskyderne/klagerne, at indskuddet skulle have karakter af ansvarlig lånekapital. Vedrørende klagepunkt 3 afviste de indklagede, at der var afholdt udgifter af privatøkonomisk karakter.

Revisornævnet afviste klagen med følgende begrundelse:

“For at nævnet kan tage en klage under behandling, er det ifølge revisorlovens § 43, stk. 6 en betingelse, at klageren har retlig interesse i det forhold, som klagen angår. Den retlige interesse skal foreligge på det tidspunkt, hvor klagen indgives. En klager anses kun for at have en retlig interesse, såfremt klageren er berørt af det forhold, der klages over, på en sådan måde, at den pågældende kan siges at have en anerkendelsesværdig anledning til at klage.

Der foreligger ikke oplysninger om, at D eller F (to af klagerne), har indskudt midler eller i øvrigt har disponeret i tillid til en af de indklagede afgivne erklæringer, hvorfor Revisornævnet allerede som følge heraf finder, at disse klagere ikke har godtgjort en konkret og individuel interesse i at indbringe de indklagede revisorer for nævnet vedrørende de rejste klagepunkter. Da den fornødne retlige interesse således ikke foreligger for disse klageres vedkommende, afvises klagen.

Klagerne E, A, B og C har ubestridt i perioden fra den 13. februar til den 24. marts 2009 overført i alt to mio. kr. til selskabet A/S Js konto i [bank]. Klagen er indgivet på denne baggrund og under angivelse af, at beløbet skulle have været optaget i årsrapporterne for selskabet for 2009 – 2012 som kortfristet gæld og ikke - som sket - som ansvarlig lånekapital.

De indklagede revisorerers påtegninger på selskabets årsrapporter for 2010 til 2012 - årsrapporten for 2009 foreligger kun i udkast, men også påtegningen på dette regnskabsudkast - ligger tidsmæssigt efter overførslerne. Overførslerne - hvad enten de har karakter af kortfristet eller langfristet gæld - er således ikke foretaget i tillid til rigtigheden af de omhandlede årsrapporter, og der foreligger heller ikke oplysninger om, at klagerne i øvrigt har disponeret i tillid til årsrapporterne. Herefter finder nævnet ikke, at klagerne under påberåbelse af deres stilling som kreditorer har den fornødne retlige interesse i at kunne klage over de pågældende regnskaber.

Nævnet bemærker i den forbindelse, at der herved ikke er taget stilling til klagerens anbringende om, at det var meningen, at de med indskuddene skulle blive medejere af A/S Js ejendom eller af selskabet, idet dette findes at forudsætte en bevisførelse, der henhører under domstolene.

Efter det således anførte - og med bemærkning, at klagepunktet angående, at E ikke har underskrevet årsrapporterne, har en sådan sammenhæng med de øvrige klagepunkter, at klagerne heller ikke i så henseende har godtgjort en anerkendelsesværdig interesse i dette forhold - kan nævnet ikke tage klagen under behandling, hvorfor nævnet i det hele afviser klagen. Nævnet bemærker i øvrigt, at E blev registreret som udtrådt af bestyrelsen den 14. juni 2012 og dermed ikke på klagetidspunktet havde en retlig interesse, der kunne støttes på medlemskabet af bestyrelsen.

Da klagen over revisorerne således er afvist, afvises også klagen over revisionsvirksomheden, jf. revisorlovens § 43, stk. 6."

Beslutning af 18. marts 2015 i sag 46/2014

Klagerne, K og et holdingselskab ApS A, havde klaget over en revisor i anledning af dennes revision af årsrapporter for datterselskabet ApS B. ApS A blev opløst ved spaltning den 29. august 2014, i henhold til hvilken spaltning anparterne i ApS B efter det oplyste overgik til K's tidligere ægtefælle. K gjorde gældende, at han i forbindelse med bodelingen og spaltningen havde disponeret i tillid til årsrapporterne for ApS B, der var fejlbehæftede. Nævnet afviste klagen fra K med den begrundelse, at K ikke selv ejede anparter i ApS B og derfor ikke på tidspunktet for klagens indgivelse havde retlig interesse i de forhold, der blev klaget over. I forhold til ApS A blev klagen ligeledes afvist, idet nævnet udtalte, at de ApS A tilhørende anparter i ApS B efter det oplyste var overtaget af K's tidligere ægtefælle ved bodelingsaftale. ApS A blev senere opløst ved spaltning, i henhold til hvilken ApS A's kapitalandele i ApS B efter det oplyste blev overtaget af den tidligere ægtefælle. ApS A havde således ingen retlig interesse i de forhold, klagen angik.

Kendelse af 22. april 2015 i sag 14/2014

Klager havde klaget over en revisor for at have udvist "retsstridig og kritisabel adfærd" blandt andet ved at have undladt at udarbejde årsrapporter for klagerens selskaber, hvilket var årsagen til, at Erhvervsstyrelsen truede med tvangsopløsning af selskaberne. Klagen blev afvist. Nævnet udtalte blandt andet:

"Det er ubestridt, at indklagede skulle udføre erklæringsopgaver for klagerens daværende selskaber, heriblandt (E A/S), idet indklagede havde påtaget sig at forestå revisionen af dette selskabs årsrapport for 2006/07. Der er klaget over, at revisionen

ikke blev afsluttet og årsrapporterne ikke blev indgivet rettidigt eller dog inden, Erhvervs- og Selskabsstyrelsen truede med tvangsopløsning af selskabet. Uanset indklagede aldrig har afgivet påtegning på selskabets årsrapport, kan en sådan adfærdsklage, hvor der er klaget over langsommelighed med udførelsen af erklæringsopgaven, tages under påkendelse, hvis de øvrige betingelser for indgivelse af klage er opfyldt. Efter 2003-lovens § 19, stk. 5, er det en betingelse, at en klager har retlig interesse i det forhold, som klagen angår. Dette indebærer, at klageren skal være berørt af det forhold, der klages over, på en sådan måde, at klageren har en anerkendelsesværdig interesse i klagen på det tidspunkt, klagen indgives til nævnet. Klienten vil sædvanligvis selv have retlig interesse i at kunne klage over sin revisor, men klienten i dette tilfælde er (E A/S), og dette selskab blev taget under konkursbehandling i 2010. Klagen må da opfattes således, at klageren har indgivet klagen på egne vegne og ikke på det konkursramte selskabs vegne. Det bliver herefter afgørende, om klageren personligt er berørt af det forhold, der lægges den indklagede til last, på en sådan måde, at han kan siges at have retlig interesse i at kunne klage over selskabets revisor. Revisornævnet lægger til grund, at klageren ejede samtlige aktier i (E A/S), men at klagerens status som aktionær ophørte med afsigelse af konkursdekretet i 2010, og han var således ikke længere aktionær på tidspunktet for klagens indgivelse i februar 2014. Klageren kan således ikke umiddelbart støtte klageadgang på sin - nu tidligere - aktiebesiddelse. Da det endvidere ikke ved vurderingen af den retlige interesse på klagetidspunktet kan tillægges betydning, at klagen vedrører forhold forud for konkursen, og da det mod indklagedes benægtelse ikke findes dokumenteret, at det skyldes indklagedes forhold, at virksomhedsoverdragelsen ikke blev gennemført, og at E A/S gik konkurs, finder nævnet, at klageren ikke har godtgjort, at han på anden måde nu har retlig interesse i de forhold, klagen angår."

Kendelse af 22. juli 2015 i sag 1/2015

En privat klager havde indbragt to revisorer for Revisornævnet. Klagen omfattede revisorerne erklæringer på 3 selskaber. Nævnet lagde til grund - som det også var sket i forbindelse med den tidligere i nævnet behandlede sag (sag 74/2013) indgivet af klager mod de samme revisorer og vedrørende det samme selskab, D A/S, at klager siden 1987 havde haft 2 E-aktier til en nominel værdi af 1.000 kr., samt at klager på denne baggrund - uanset klagers meget begrænsede ejerandel i D A/S - havde den fornødne retlige interesse i at indbringe klagepunkterne vedrørende dette selskabs årsrapporter for Revisornævnet. Et sidste klagepunkt omfattede årsrapporterne for 2 selskaber, på hvilke revisorerne ikke havde afgivet erklæring. Det fremgik endvidere, at klager ikke havde aktier i disse selskaber. På denne baggrund fandtes klager ikke at have den fornødne retlige interesse i klagen, hvorfor dette klagepunkt blev afvist. Det forhold, at revisorerne i forbindelse med deres erklæringsafgivelse på årsrapporten for regnskabsåret 2013 for selskabet D A/S havde gennemset eller forholdt sig til et udkast til selvangivelse eller til udkast til årsrapporterne udarbejdet af de 2 andre selskabers ledelse, kunne ikke føre til, at klager havde en retlig interesse i en klage vedrørende disse selskaber.

Kendelse af 14. august 2015 i sag 11/2013

Pengeinstitut C A/S og Konkursboet efter Pengeinstitut D A/S og Finansiell Stabilitet A/S havde klaget over to revisorer. Klagen vedrørte forhold om de to revisorer revision af årsrapporterne for 2008 og 2009 for Pengeinstitut E, herunder særligt om

revisorerne burde have anført bemærkninger i revisionsprotokollaterne om, eller foretaget yderligere revisionshandlinger til afdækning af, bankens håndtering af bevillingssager, og om efterlevelsen af lov om finansiel virksomhed, den for finansielle institutioner dagældende revisionsbekendtgørelse og bankens direktionsinstruks. Revisorerne havde principalt bestridt Revisornævnets kompetence og klagernes retlige interesse, subsidiært bestridt at have handlet i strid med god revisorskik. Klagerne havde i processkrifterne anført, at der ikke klagedes over selve erklæringerne på årsrapporterne, men alene over revisorerens arbejde i tilknytning til erklæringsafgivelsen.

Vedrørende nævnets kompetence lagde nævnet ved sagens afgørelse til grund, at konkursboet efter Pengeinstitut D A/S ikke på tidspunktet for disciplinærsagens pådømmelse var afsluttet. Nævnet måtte på baggrund af processkrifterne i sagen forstå klagen således, at den i det hele omhandlede påståede mangler ved revisionsprotokollaterne udarbejdet i anledning af revisorerens revisionspåtegninger på årsrapporterne 2008 og 2009 for Pengeinstitut E. Da det, der blev klaget over, udsprang af erklæringsarbejde, som var omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, havde nævnet allerede af denne grund kompetence til at behandle klagen. Nævnet henviste til det i betænkning 1411/2002 side 66 anførte om forståelsen af begrebet erklæring og erklæringsafgivelse. Det bemærkedes særligt, at klager over revisors arbejde vedrørende revisionsprotokollen ansås for omfattet af nævnets kompetence.

For så vidt angik spørgsmålet om retlig interesse bemærkede nævnet, at der var indgivet klage på vegne Finansiell Stabilitet A/S, Pengeinstitut C A/S og konkursboet efter Pengeinstitut D A/S. Finansiell Stabilitet A/S overtog via et datterselskab aktiverne og en del af passiverne i Pengeinstitut D A/S ved aftale i 2011. Denne overtagelse var et led i Finansiell Stabilitet A/S' opgaver som led i Bankpakke III og skyldtes, at Pengeinstitut D A/S ikke på daværende tidspunkt opfyldte de af Finanstilsynet fastsatte solvenskrav. Finansiell Stabilitet A/S kunne desuden i sagens natur ikke have baseret sig på indholdet af Pengeinstitut E's regnskaber for 2008 og 2009. Under disse omstændigheder fandtes Finansiell Stabilitet A/S ikke at have fornøden retlig interesse i de påklagede forhold. Som sagen forelå oplyst kunne datterselskabet, Pengeinstitut C A/S, hvori aktiver og passiver blev placeret, herefter heller ikke anses for at have retlig interesse. Det måtte lægges til grund, at selskabet ikke havde ageret selvstændigt i forhold til Finansiell Stabilitet A/S, og selskabet kunne derfor heller ikke anses for at have en videregående retlig interesse, end tilfældet var for Finansiell Stabilitet A/S. Vedrørende konkursboet efter Pengeinstitut D A/S lagde nævnet til grund, at Pengeinstitut E og Pengeinstitut F i 2010 fusionerede med Pengeinstitut E som det fortsættende selskab, idet selskabet samtidig skiftede navn til Pengeinstitut D A/S. Det var antaget i nævnets praksis, at en revisors kunde som udgangspunkt kunne klage over denne, hvilket flere gange var anført i nævnets årsberetninger, ligesom det anførtes i beretningen for 2010 side 39 og 41, at et konkursbo, såvel som andre nye repræsentanter for et selskab, ved succession er klageberettiget i forhold til skyldnerens/selskabets revisor. Ved kendelse af 6. oktober 2014 i sag nr. 74-13 havde nævnet, i overensstemmelse med hidtidig praksis, antaget, at selv en beskeden aktiebesiddelse førte til, at aktionæren antoges at have retlig interesse i at klage over selskabets revisor. Det lagdes endvidere til grund, at boet repræsenterede Pengeinstitut D's kreditorer, i hvis interesse konkursbehandling fandt sted. Nævnet fandt herefter, at boet, som repræsenterende selskabet, dettes

kreditorer, og via selskabet tillige dettes aktionærer, havde fornøden retlig interesse i de rejste klager. Revisorernes påstand om afvisning blev herefter ikke taget til følge.

Se også beslutning af 23. april 2015 i sag 96/2013 og beslutning af 23. april 2013 i sag 83/2014 (udeladt).

Vedr. kendelsen i sagen 11/2013 i øvrigt, henvises til nævnets hjemmeside.

6.3.2 Udøvelse af klagebeføjelse – repræsentation og succession

Kendelse af 17. september 2015 i sag 91/2014

Et selskab havde ved advokat A indbragt selskabets revisor for Revisornævnet for ikke at have udvist god revisorskik i forbindelse med sit arbejde med selskabets årsrapport, herunder at revisor havde brudt sin tavshedspligt ved at videregive oplysninger om virksomhedens forhold til den - på daværende tidspunkt - tidligere direktør, at revisor ved at opretholde kommunikation med den tidligere direktør havde optrådt illoyalt, hvorved selskabet blev påført et tab, som foreløbigt udgjorde 73.000 kr. med tillæg af moms, og at revisor i strid med sandheden havde oplyst, at klagers advokat var anmeldt til politiet. Selskabet havde haft to direktører, B og C, som forhandlede om, hvem der skulle overtage den andens andel i selskabet. I marts 2014 meddelte direktør B, at han ikke ønskede at arbejde i selskabet længere, og den 31. marts 2014 meddelte advokat A revisor, at direktør B var udtrådt af direktionen i selskabet, hvorefter direktør B den 1. april 2014 blev registreret som udtrådt af direktionen.

For så vidt angår spørgsmålet om repræsentation konstaterede nævnet, at advokat A den 2. november 2014 havde indgivet klage til Revisornævnet - angiveligt på vegne af selskabet. Nævnet lagde til grund, at direktør C og direktør D på tidspunktet for klagens indgivelse - ifølge de formelle registreringer i Det Centrale Virksomhedsregister - var direktører for selskabet, og at disse personer havde godkendt klagens indgivelse. Nævnet konstaterede videre, at spørgsmålet om hvorvidt sletning pr. 1. april 2014 af direktør B som direktør for selskabet var berettiget, ikke var omfattet af nævnets kompetence. Herefter, og da direktør C som anpartshaver i selskabet under alle omstændigheder ville have retlig interesse i at indgive klage til Revisornævnet, tog nævnet ikke en påstand om afvisning af sagen til følge. Den omstændighed, at direktør B, efter sin tiltræden som direktør for selskabet pr. 25. maj 2015, havde søgt at tilbagekalde klagen, kunne ikke føre til andet resultat, da direktør B ikke alene kunne tegne selskabet og dermed heller ikke ensidigt træffe afgørelse om klagens tilbagekaldelse.

For så vidt angår revisors arbejde med årsrapporten for selskabet havde klager blandt andet klaget over, at revisors arbejde med årsrapporten var i strid med god revisorskik og havde i den forbindelse opridset et længere sagsforløb og sin korrespondance med revisor og med direktør C. Nævnet udtalte herom, at en klager ikke - som det til dels var tilfældet i denne sag - helt eller delvist kunne overlade det til nævnet at udforme de enkelte klagepunkter ud fra en beskrivelse af et sagsforløb. I så fald ville en indklaget revisor ikke have rimelig mulighed for at varetage sit eventuelle forsvar overfor den rejste klage, og det ville være nævnet, der fremstod som den indklagedes egentlige modpart, hvilket ville kompromittere nævnets status

som et af parterne uafhængigt klagenævn. Nævnet fandt, at klager – ud over spørgsmålet om angivelse af direktør B som direktør for selskabet i første udkast til årsrapport, samt spørgsmålet om brud på tavshedspligt og illoyalitet – ikke i tilstrækkeligt omfang havde præciseret, hvilke forhold omkring revisors arbejde med årsrapporten for selskabet, der klagedes over. For så vidt angik klagen over, at revisor i sit første udkast til årsrapport havde angivet direktør B som direktør for selskabet, lagde nævnet til grund, at revisor aldrig underskrev dette udkast til erklæring, da ledelsen ikke underskrev ledelsespåtegning mv. Efter en samlet vurdering fandt nævnet ikke grundlag for at kritisere revisors fremgangsmåde og fandt det ikke godtgjort, at revisor med sin handlemåde på dette punkt havde handlet i strid med god revisorskik.

For så vidt angår spørgsmålet om politianmeldelse fandt nævnet ikke, at dette klagepunkt var omfattet af nævnets kompetence, jf. revisorlovens §§ 43 og 44, jf. revisorlovens § 1, stk. 2 og 3. Klagepunktet afvistes derfor.

For så vidt angår spørgsmålet om tavshedspligt og illoyalitet var det ubestridt, at direktør B forud for den 1. april 2014 var registreret som direktør for selskabet, og at han derfor havde ret og pligt til at få indsigt i selskabets regnskabsforhold. Det var videre ikke bestridt af klager, at direktør B forud for den 1. april 2014 havde medvirket til fremskaffelse af regnskabsmateriale til brug for årsrapporten for 2013, og at arbejdet, henset til selskabets regnskabsperiode, var ganske fremskredent, da direktør B blev slettet som direktør for selskabet. Det fremgik af udskrift af det Centrale Virksomhedsregister, at selskabet tegnedes af to direktører i forening. Det måtte endvidere lægges til grund, at direktører blev valgt på generalforsamlingen. Under disse omstændigheder og særligt henset til de modstridende oplysninger, som revisor modtog fra parterne, fandt nævnet, at revisor havde været i berettiget tvivl om, hvem der kunne råde over selskabet. Den kontakt, som revisor efter det oplyste havde haft med direktør B, efter at denne blev afregistreret som direktør, og indtil han igen indtrådte i direktionen, kunne herefter ikke anses at indebære et brud på tavshedspligten. For så vidt angik klagen over illoyalitet fandt nævnet det heller ikke tilstrækkeligt godtgjort, at revisor i strid med god revisorskik skulle have optrådt illoyalt over for selskabet og dennes direktør C. Nævnet bemærkede i den forbindelse, at revisor efter det oplyste tillige havde været revisor for direktør B's holdingselskab, hvorfor det havde været naturligt, at revisor opretholdt kontakten med denne. Revisor frifandtes derfor for klagepunktet.

Se også kendelse af 14. august 2015 i sag 11/2013, refereret under punkt 6.3.1.

6.3.2.2 Forældelse

Beslutning af 12. august 2015 i sag 37/2015

En privat klager klagede over en revisor. De forhold, der klagedes over, var efter det oplyste foregået i 2008, og de erklæringer, der klagedes over, var afgivet henholdsvis den 15. maj 2008 og den 28. maj 2008, mens klagen var modtaget i Revisornævnet den 28. marts 2015. Da fristen for indbringelse af klage for Revisornævnet på 5 år ikke var overholdt, blev klagen afvist.

6.3.4 Klagens indhold og form

Beslutning af 13. oktober 2015 i sag 78/2014

En privat klager havde indbragt sin revisor og dennes revisionsvirksomhed for nævnet, idet han klagede over, at revisionsvirksomheden og revisor ikke havde udvist professionel kompetence og fornøden omhu ved udarbejdelse af regnskab vedrørende nogle sommerhuse, at revisionsvirksomheden og revisor ikke havde revideret i overensstemmelse med gældende lovgivning og standarder inden for området og dermed ikke udvist den professionalisme og kompetence, som man bør forvente, og at revisor havde tilsidesat de pligter, som stillingen medførte.

Nævnet anførte, at klager i generelle vendinger havde klaget over, at revisor ikke havde udvist fornøden professionalisme og kompetence, og at klager til støtte herfor havde redegjort for et rådgivningsforløb. Nævnet anførte videre, at nævnet alene kunne tage stilling til klager over konkrete forhold vedrørende revisors erklæringsarbejde, og at en klager ikke helt eller delvist kunne overlade det til nævnet at udforme de enkelte klagepunkter ud fra en beskrivelse af et sagsforløb, gældende bestemmelser eller normer mv. I så fald ville den indklagede revisor ikke have en rimelig mulighed for at varetage sit eventuelle forsvar over for den rejste klage, og det ville være Revisornævnet, der fremstod som indklagedes egentlige modpart, hvilket ville påvirke Revisornævnets status som et af parterne uafhængigt klagenævn. Således som klager havde formuleret sin klage og sine indlæg i sagen, fandt nævnet, at klagen ikke var tilstrækkelig konkretiseret til, at nævnet kunne realitetsbehandle klagen, hvorfor klagen blev afvist.

Kendelse af 16. november 2015 i sag 50/2015

Erhvervsstyrelsen havde indbragt revisor for Revisornævnet, idet styrelsen havde klaget over, at revisor havde overtrådt revisorlovens § 16, stk. 1, i forbindelse med sin erklæring af 10. december 2013 om egenkapitalen i et ApS, idet

- revisor ikke havde indsamlet tilstrækkeligt revisionsbevis vedrørende værdiansættelse og tilstedeværelse af de indregnede ejendomme i det interne regnskab pr. 10. december 2013, der lå til grund for revisors erklæring, og
- revisor ikke havde indsamlet tilstrækkeligt revisionsbevis vedrørende værdiansættelse af de indregnede tilgodehavender vedrørende tilknyttede virksomheder i det interne regnskab pr. 10. december 2013.

Revisor havde blandt andet anført, at klager ikke havde henvist til eventuelt relevante revisionsstandarder, og at klager alene havde foretaget generel henvisning til de påberåbte standarder uden konkret og specifik reference til relevante punkter, som kunne forklare baggrunden for styrelsens holdninger. I den generelle form fremstod klagen som sagsbehandlerens subjektive holdning til hvilke dokumentationskrav, der skulle opfyldes ved afgivelse af en erklæring.

Revisornævnet udtalte blandt andet: *"God revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, er blandt andet udtrykt i de gældende revisionsstandarder, herunder ISA 500, afsnit 6, hvoraf det fremgår, at en revisor skal udforme og udføre revisionshandlinger, der er passende efter omstændighederne med henblik på at opnå et egnet revisionsbevis. I denne sag skal revisor således ved udformningen og udførelsen være opmærksom på, at den erklæring, indklagede afgiver, er en erklæring med sikkerhed, og en erklæring, der skal anvendes over for Erhvervsstyrelsen, jf. selskabslovens § 231,*

hvorefter det blandt andet er en betingelse for ophævelse af en likvidation, at der eventuelt vælges en revisor, og at der udarbejdes en erklæring af en vurderingsmand om, at kapitalen er til stede.

ISA 805 indeholder særlige overvejelser ved revision af bestanddele af et regnskab samt specifikke elementer, konti eller poster, der indgår i et regnskab. Det fremgår blandt andet af afsnit 1, 3 og 7, at ISA 100-799 er gældende og skal tilpasses som nødvendigt efter omstændighederne, at ISA 800 også gælder, såfremt en erklæring er udarbejdet i overensstemmelse med en begrebsramme med særligt formål - hvilket er tilfældet ved den af indklagede afgivne erklæring - samt, at ISA 805 omhandler særlige overvejelser ved revision af bestanddele af et regnskab eller et specifikt element, en konto eller post, der indgår i et regnskab.

ISA 800 omhandler særlige overvejelser ved revision af regnskaber udarbejdet i overensstemmelse med begrebsrammer med særligt formål. Det fremgår blandt andet af afsnit 1-3 og 9, at ISA 100-799 gælder ved revisionen og, at ISA 800 omhandler særlige overvejelser, der skal tages, ved revision af et regnskab, der er udarbejdet i overensstemmelse med en begrebsramme med et særligt formål, eller ved revision af bestanddele af et regnskab samt specifikke elementer, konti eller poster, der indgår i et regnskab. ISA 800 tilsidesætter ikke krav, der følger af andre ISA'er, ligesom den ikke er udtømmende.

De gældende standarder for god revisorskik indeholder således ikke en udtømmende liste over konkrete revisions handlinger. På denne baggrund finder Revisornævnet ikke grundlag for at afvise at behandle klagesagen i realiteten, idet nævnet finder, at Erhvervsstyrelsen, der - ud over at have henvist til relevante ISAer - også har henvist til relevante bestemmelser i revisorloven og selskabsloven, har begrundet sin klage ved henvisning til de relevante standarder for god revisorskik."

Revisor blev fundet skyldig i begge klagepunkter. Forholdene var begået forud for tidligere fældende nævnskendelse, hvor revisor var blevet pålagt en bøde på 25.000 kr. for at have tilsidesat god revisorskik ved ikke i forbindelse med sin revision af væsentlige poster at have konstateret, at en grundejerforening havde været udsat for besvigelser. Princippet i straffelovens § 89 førte til, at det skulle vurderes, hvorledes sanktionen i den tidligere sag ville være blevet fastsat, såfremt sagen dengang også havde omfattet de nu påkendte forhold, og revisor blev herefter pålagt en tillægsbøde på 50.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.6.2 (Gentagelsesvirkning).

6.4 Erklæringsarbejde

Det følger af revisorlovens § 1, stk. 2, at loven vedrører revisors afgivelse af revisionspåtegninger og andre erklæringer "med sikkerhed." Det, der kan klages over, er således "erklæringsafgivelse". Ved afgørelsen af, om en revisor har afgivet erklæring, fortolker Revisornævnet dette begreb relativt bredt, så det omfatter "hele processen fra opdragets givelse over de enkelte undersøgelser til den endelige erklæring" (jf. betænkning 1411/2002 om Revisorlovgivning s. 66).

Dette indebærer, at Revisornævnet efter omstændighederne anser sig for kompetent til at tage stilling til eksempelvis en mulig tilsidesættelse af revisors tavshedspligt, såfremt denne tilsidesættelse sker i forbindelse med erklæringsarbejde.

Kendelse af 13. juli 2015 i sagerne 108/2014 og 109/2014

Revisortilsynet indbragte efter en kvalitetskontrol to revisorer for nævnet. Begge revisorer havde afgivet revisionserklæring på et berigtiget årsregnskab for et selskab. Selskabet ejede 99 % af et andet selskab og var selv ejet 100 % af sit moderselskab. Tilsynet havde blandt andet klaget over, at den afgivne revisionspåtegning ikke var udformet i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsen, idet revisorerne i revisionspåtegningen på det berigtigede årsregnskab havde taget forbehold for manglende udarbejdelse af koncernregnskab. Tilsynet var af den opfattelse, at revisorerne ikke kunne nøjes med kun at afgive en konklusion med forbehold. Revisornævnet lagde som ubestridt til grund, at der skulle have været aflagt et koncernregnskab for selskabet og datterselskabet, og at der ikke blev udarbejdet koncernregnskab. Nævnet fandt, at det foreliggende erklæringsemne i henhold til erklæringsbekendtgørelsen udgjorde såvel det berigtigede årsregnskab for selskabet som et koncernregnskab for selskabet og datterselskabet. Konklusionen i den revisionspåtegning, som revisorerne afgav, omfattede imidlertid alene et delelement af hele erklæringsemnet – det berigtigede årsregnskab for selskabet. Som følge af det manglende koncernregnskab fandt nævnet herefter ikke, at revisorerne som sket kunne nøjes med kun at afgive en konklusion med forbehold, ligesom revisionspåtegningen burde have indeholdt oplysninger om, at revisionen omfattede både et årsregnskab og et koncernregnskab. Herefter – og da det manglende koncernregnskab måtte anses for at have en væsentlig og gennemgribende indvirkning på regnskabsbrugernes forståelse af hele erklæringsemnet - havde revisorerne overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 4 og 5.

6.4.1 Erklæringsafgivelse

6.4.2 Ikke udelukkende til hvervgivers brug

6.4.3 Kompetencemangler

Ingen sager i beretningsperioden.

6.4.3.1 Mangler ved registreringen i Revireg

Kendelse af 23. april 2015 i sag 57/2014 og 58/2014

Revisortilsynet havde i forbindelse med en kvalitetskontrol indbragt såvel revisionsvirksomheden som revisor personligt. Tilsynet klagede over for revisionsvirksomheden over, 1) at revisionsvirksomheden havde overtrådt revisorloven, idet den tilknyttede revisor havde afgivet erklæringer gennem revisionsfirmaet uden at være tilknyttet som revisor til denne virksomhed og, 2) at revisionsvirksomheden ikke havde sikret, at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem anvendtes i fornødent omfang ved udførelse af erklæringsopgaver. Overfor revisor personligt klagede tilsynet over, at planlægning, udførelse og konklusioner var mangelfulde i samtlige 4 gennemgåede enkeltsager. Såvel revisionsvirksomheden som revisor personligt blev fundet skyldig i de rejste klagepunkter. Om klagepunkt 1 udtalte nævnet følgende: *”Det fremgår af oplysningerne fra Erhvervsstyrelsen, at indklagede revisor har været tilknyttet*

revisionsvirksomheden (XX) frem til den 16. maj 2013. Revisor (YY) har således afgivet sin revisorerklæring den 30. juli 2013 på årsrapporten for D ApS på et tidspunkt, hvor han ikke i Revireg var tilknyttet revisionsvirksomheden. Det fremgår af § 4, stk. 1, i den dagældende bekendtgørelse nr. 225 af 10. marts 2010 om register over godkendte revisionsvirksomheder og over godkendte revisorer (Revireg) – nu bekendtgørelse nr. 1407 af 11. december 2013 § 4, stk. 1 - at det påhviler revisionsvirksomhedens øverste ledelse at registrere oplysningerne efter § 2, og at revisionsvirksomhedens øverste ledelse har ansvaret for rigtigheden af oplysningerne i registeret, jf. §§ 5 – 8. Revisionsvirksomheden (XX) er en enkeltmandsvirksomhed, og nævnet finder, at den indklagede revisor, der er indehaver og dermed virksomhedens øverste ledelse, har pådraget revisionsvirksomheden ansvar for registreringsfejlen.”

Revisionsvirksomheden blev for begge forhold pålagt en bøde på 110.000 kr. Straffen for revisor personligt bortfaldt i overensstemmelse med nævnets praksis, idet overtrædelserne samtidig var sanktioneret over for virksomheden, der var en enkeltmandsvirksomhed.

Også relevant for pkt. 6.5.2.4 (utilstrækkelig anvendelse af kvalitetsstyringssystemet) og 6.5.3 (strafbortfald).

Kendelse af 11. juni 2015 i sag 122/2014

Denne sag vedrørte en klage fra henholdsvis Revisortilsynet og Erhvervsstyrelsen over en revisor. Nævnet havde afsagt kendelse den 11. juli 2013 i sagerne 61/2010 og 61/2012, hvortil henvises. Ved upåanket dom afsagt af Københavns Byret den 10. oktober 2014 blev Revisornævnets kendelse hjemvist til fornyet behandling med henblik på, at nævnet nærmere begrundede sanktionsfastsættelsen i kendelsen.

Nævnet afgjorde sagen med følgende begrundelse: *”Revisornævnet bemærker indledningsvis, at sagen alene er hjemvist med henvisning til, at byretten har opfattet nævnets begrundelse vedrørende sanktionsspørgsmålet som en standardbegrundelse. Nævnet finder på den baggrund ikke grundlag for at ændre nævnets afgørelse vedrørende skyldsspørgsmålet for indklagede, herunder at indklagede har overtrådt den dagældende erklæringsbekendtgørelses § 5, stk. 1, nr. 7, § 5, stk. 9, jf. erklæringsvejledningens afsnit 5.8, § 6, stk. 2, nr. 2 og tilsidesat god revisorskik, ligesom han er skyldig i overtrædelse af § 1, stk. 2, jf. § 3, i den dagældende bekendtgørelse om Revireg, jf. bekendtgørelse nr. 666 af 26. juni 2008. Der foreligger herefter også fra indklagedes side en overtrædelse af god revisionskik, jf. revisorlovens § 16, stk.1.*

Sanktionsfastsættelsen

For overtrædelserne af god revisorskik, herunder reglerne i erklæringsbekendtgørelsen, skal indklagede personligt betale en bøde. Revisorlovens regler om, at erklæringsopgaver kun må udføres i revisionsvirksomheder, jf. § 16, stk. 2, under anvendelse af et kvalitetsstyringssystem og med pligt til at undergive sig kvalitetskontrol, jf. §§ 28 og 29, er centrale for den godkendte revisors virke som offentlighedens tillidsrepræsentant efter § 16, stk. 1. Nævnets praksis for udmåling af bøder til en revisionsvirksomhed, der har undladt at anvende et kvalitetsstyringssystem til erklæringsarbejde, er som udgangspunkt en bøde på 100.000 kr. Dette bødeniveau er fastlagt navnlig under hensyn til de betydelige omkostninger, der er forbundet med anskaffelse og vedligeholdelse af et sådant

system, og er således præventivt begrundet i, at der ikke skal være mulighed for at opnå en besparelse ved at unddrage sig reglerne. Når en virksomhed, der ikke er registreret i Revireg, udfører erklæringsarbejde, unddrager den sig samtidig pligten til at anvende et kvalitetsstyringssystem og til at undergive sig kvalitetskontrol. Den økonomiske fordel herved tilfalder indehaveren. Som anført i nævnets kendelse af 11. juli 2013, finder nævnet ikke grundlag for at tillægge det betydning, at indklagede har oplyst at have henvendt sig til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om vejledning med hensyn til registrering af sin virksomhed, eller at Erhvervs- og Selskabsstyrelsens i skrivelse af 15. marts 2010 har oplyst at være i besiddelse af oplysninger om den revisionsvirksomhed, indklagede "er tilknyttet", og finder således heller ikke, at der er grundlag for at udmåle en nedsat bøde i et tilfælde som dette. Nævnet bemærker i den forbindelse, at det ikke kan anses for at være forbundet med særlige vanskeligheder at sikre, at en revisionsvirksomhed lever op til kravene om korrekt registrering. Pligten til at sikre sig dette må i sagens natur påhvile indehaveren. Nævnets praksis ved sådanne overtrædelser er ligeledes en bøde på 100.000 kr. Dette er bl.a. fastslået i tidligere kendelser 8/2011 af 29. november 2011 og 72/2010 af samme dato. Nævnet finder ikke, at de forhold, som indklagede har påberåbt sig til støtte for en nedsættelse af den samlede sanktion kan føre til, at denne praksis fraviges i den foreliggende sag. For overtrædelse af revisorlovens § 16, stk. 1, jf. erklæringsbekendtgørelses § 5, stk. 1, nr. 7, § 5, stk. 9, samt § 2, jf. § 3, i bekendtgørelse nr. 666 af 26. juni 2008 om Revireg, pålægges indklagede i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, og § 57, stk. 3, en samlet bøde, der efter princippet i straffelovens § 88 fastsættes til 100.000 kr."

Sagen er på ny indbragt for domstolene. Herom henvises til afsnit 6.9 nedenfor.

6.4.3.2 Inhabilitet

Efter nævnets praksis er udgangspunktet for sanktionsfastsættelsen fortsat en bøde på 100.000 kr., dog på 150.000 kr., når erklæringen angår et børsnoteret selskab. Dette sanktionsniveau afspejler, at inhabilitet er et brud på selve revisorstandens "adelsmærke" som offentlighedens tillidsrepræsentant, uafhængigheden.

I beretningsperioden har nævnet behandlet følgende sager vedrørende inhabilitet:

Kendelse af 22. januar 2015 i sag 50/2014

Erhvervsstyrelsen havde indbragt revisor, idet styrelsen klagede over, at revisor i strid med uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 4, havde revideret og afgivet revisionspåtegning på årsrapporterne for A ApS og B ApS. Forholdet var det, at revisor var bestyrelsesmedlem i selskabet K/S C sammen med D og E, der var eneste ledelsesmedlemmer i henholdsvis A ApS og B ApS. Revisor bestred ikke de faktiske forhold, men gjorde gældende, at forholdet ikke var omfattet af forbuddet i uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 4, henset til K/S C's karakter og begrænsede drift. Revisors investering var – som de øvrige kommanditisters – at regne for en almindelig porteføljeinvestering. Der var i øvrigt indgået aftale med et administrationselskab, der tog sig af selskabets forhold.

Nævnet udtalte, at indklagede på erklæringstidspunkterne i egenskab af bestyrelsesmedlem i K/S C sammen med D og E havde en forretningsmæssig forbindelse med disse, der indebar en fælles økonomisk interesse. K/S C havde ifølge

årsrapporten fra 2012 et resultat på 5,2 mio. kr. og en balancesum på 119,6 mio. kr., og nævnet fandt, at den forretningsmæssige forbindelse – og økonomiske interesse – dermed havde et sådant betydeligt omfang, at det udgjorde en trussel mod indklagedes uafhængighed. Nævnet fandt endvidere ikke, at den forretningsmæssige forbindelse var udøvet inden for parternes normale virksomhed, idet nævnet bemærkede, at normal virksomhed for en revisor – i uafhængighedsbekendtgørelsens forstand – var at foretage revision. Revisornævnet fandt derfor, at revisor, ved at afgive erklæringer på årsrapporterne for de nævnte selskaber, i hvilke D henholdsvis E var eneste ledelsesmedlem, havde overtrådt uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 4, jf. § 1, stk. 1, jf. revisorlovens § 24, stk. 1 og 2. Nævnet udtalte videre, at den omstændighed, at revisor betragtede investeringen som en passiv investering, og at K/S C's bestyrelse i en selskabsadministrationsaftale havde uddelegeret en del af bestyrelsens forpligtelser til et administrationselskab, ikke kunne føre til et andet resultat, hvorved nævnet bemærkede, at delegationen efter vedtægterne ikke ændrede ved, at det fortsat var bestyrelsen, der tegnede K/S C, og som skulle godkende eksempelvis overdragelse af kommanditistanparter. Revisor blev pålagt en tillægsbøde på 100.000 kr. Nævnet udtalte vedrørende sanktionen: *“Nævnet bemærker herved, at de erklæringer, som nærværende klage omhandler, med undtagelse af én, er afgivet forud for nævnets afgørelse af [dato], hvor indklagede blev idømt en bøde på 150.000 kr. for krydsende revision, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 4. Nævnet finder, at en samtidig påkendelse af forholdet vedrørende krydsende revision og de forhold, for hvilke indklagede nu er fundet skyldig, ville have medført en højere bøde, dels fordi der ikke er tale om ganske ligartede forhold og dels, fordi denne sag omfatter flere erklæringer. Nævnet har endvidere lagt vægt på, at én erklæring, erklæringen af 12. september 2013 på årsrapporten for 2012/2013 for B ApS, er afgivet efter den tidligere afgørelse, der i denne relation således har gentagelsesvirkning”*

Også relevant for pkt. 6.6.2 (Gentagelsesvirkning).

Kendelse af 19. februar 2015 i sagerne 101/2013, 109/2013 og 110/2013

Revisortilsynet havde i forbindelse med en kvalitetskontrol klaget over 3 revisorer, R1, R2 og R3, der var tilknyttet den kontrollerede revisionsvirksomhed. Klagen angik følgende forhold: 1) At der ved afgivelse af revisionspåtegningen på årsrapporterne for 2009 og 2010 for B A/S, der var omfattet af revisorlovens § 21, stk. 3, (i det følgende alene kaldet B) var sket overtrædelse af revisorlovens § 24, stk. 4, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 5, nr. 1, idet revisionsvirksomheden også havde ydet assistance med opstilling af regnskabet. Herunder havde undtagelsesmuligheden vedrørende nødsituationen været anvendt, uden at betingelserne herfor havde været til stede, subsidiært var der ikke foretaget de nødvendige sikkerhedsforanstaltninger for anvendelse af undtagelsesmuligheden vedrørende nødsituationen. 2) At der ved afgivelsen af revisionspåtegningen på årsrapporterne for 2009 og 2010 for B var sket overtrædelse af revisorlovens § 16, stk. 1, jf. § 24, stk. 3, idet revisionsvirksomheden ikke havde sikret, at der i årsrapporterne blev givet oplysninger om revisionsvirksomhedens assistance med opstilling af regnskabet.

Revisor R1 havde påtegnet begge årsrapporter, mens revisor R2 og R3 havde påtegnet årsrapporten for henholdsvis 2009 og 2010 sammen med R1.

Det var ubestridt, at revisionsvirksomheden uanset forbuddet i revisorlovens § 24, stk. 4, havde ydet assistance med opstilling af regnskabet for såvel 2009 og 2010, og spørgsmålet var herefter, om der havde foreligget en nødsituation. Nævnet fandt, at dette var tilfældet for årsregnskabet for 2009 med følgende begrundelse: *"Efter det anførte finder Revisornævnet, at de indklagede har godtgjort, at der i forbindelse med årsrapporten for 2009 har foreligget en sådan særlig og uforudset situation, at der er tale om en nødsituation som anført i forarbejderne til revisorloven. Revisornævnet har herved navnlig lagt vægt på, at den medarbejder, F, som havde fået tildelt opgaven med opstilling af regnskabet, og som den eneste havde den fornødne erfaring med IFRS, blev allokeret til andet arbejde som følge af [Omstændigheder] af en karakter, der umuliggjorde, at han fortsatte opgaven med opstillingen af regnskabet. Nævnet har videre lagt vægt på, at flytningen af F skete på et tidspunkt, hvor det ikke var muligt at ansætte en ny medarbejder til at udføre opgaven eller hyre ekstern hjælp, og at der ikke var andre medarbejdere i virksomheden, som var kvalificerede til at overtage opgaven. Nævnet har videre lagt vægt på, at manglende rettidig aflæggelse af årsrapporten kunne føre til væsentlig, økonomisk skade i form af betydelig risiko for tab af kreditfaciliteter for B, idet rettidig aflæggelse af årsrapporten var af væsentlig betydning for den forudsatte rekonstruktionsplan omfattende blandt andet en aktieemission."*

R1 og R2 blev derfor frifundet for den principale klage i klagepunkt 1, men blev fundet skyldige i den subsidiære klage, idet nævnet herom udtalte: *"Nævnet forstår den subsidiære klage i klagepunkt (1) således, at i tilfælde af, at der er tale om en nødsituation, så har de indklagede revisorer ikke foretaget de nødvendige sikkerhedsforanstaltninger med henblik på at minimere truslen mod deres uafhængighed. Den medarbejder i revisionsvirksomheden, S, som blev udtaget til at udføre assistancen, havde umiddelbart forinden indgået i revisionsteamet og havde i denne funktion anvendt et betydeligt antal timer. Uanset, at hun efter udtagelsen til assistanceopgaven ikke længere indgik i revisionsteamet, forelå der en situation, hvor det team, som hun havde været en del af, skulle revidere det regnskab, hun opstillede, og havde kontor samme sted som hende. På dette grundlag finder nævnet, at de indklagede (R1 og R2) har undladt at foretage de nødvendige sikkerhedsforanstaltninger med henblik på at minimere truslen mod deres uafhængighed. De findes herefter skyldige i den subsidiære klage i klagepunkt (1)."*

For så vidt angår årsregnskabet for 2010 udtalte nævnet: *"Efter det anførte finder Revisornævnet, at de indklagede ikke har godtgjort, at der i forbindelse med årsrapporten for 2010 har foreligget en sådan særlig, uforudset og enkeltstående situation, at der er tale om en nødsituation som anført i forarbejderne til revisorloven. Revisornævnet har herved navnlig lagt vægt på, at den uløste personalemæssige situation havde været kendt gennem hele 2010, ligesom også den forestående aktieemission med prospektudarbejdelse, der var blevet udskudt flere gange, ligeledes havde været kendt. Det af de indklagede i øvrigt anførte, herunder om de af selskabet i årets løb havde foretaget forholdsregler for at undgå en gentagelse af situationen fra 2009 årsrapporten samt at manglende rettidig aflæggelse af årsrapporten i øvrigt ville føre til væsentlig skade for B, kan ikke føre til andet resultat."*

Revisorerne R1 og R3 blev således fundet skyldige i at have overtrådt revisorlovens § 24, stk. 4, og uafhængighedsbekendtgørelsens § 5, nr. 1.

For så vidt angår klagepunkt 2 bemærkede nævnet: *“Revisornævnets bedømmelse af de indklagedes uafhængighed fører til, at de indklagede R1 og R2 ikke har foretaget de nødvendige sikkerhedsforanstaltninger med henblik på at minimere truslen mod deres uafhængighed ved afgivelse af erklæring af 29. marts 2010 på årsrapporten for 2009 for B, og at (R1 og R3) ikke lovligt har kunnet afgive erklæring af 29. marts 2011 på årsrapporten for 2010 for samme. Da de indklagede således slet ikke lovligt har kunnet befatte sig med den pågældende revisionsopgave, må ansvaret herfor absorbere eventuelle andre fejl, og nævnet har derfor ikke anledning til tillige at tage stilling til, hvorvidt der i øvrigt var mangler ved deres arbejde som anført i de yderligere klagepunkter. Disse klagepunkter tages derfor ikke under påkendelse”.*

R1 og R3 blev hver pålagt en bøde på 150.000 kr. R2 blev pålagt en bøde på 50.000 kr., idet nævnet i formildende retning lagde vægt på, at der havde foreligget en nødsituation som anført i forarbejderne til revisorlovens § 24, stk. 4, tidligere § 11, stk. 2, nr. 8, litra a, hvor revisor ikke havde iagttaget tilstrækkelige sikkerhedsforanstaltninger.

Også relevant for pkt. pkt. 6.6.4 (Andre forhold af betydning for strafudmåling).

Kendelse af 4. juni 2015 i sag 87/2014

Revisortilsynet havde indbragt revisor i forbindelse med en kvalitetskontrol og klaget over, at revisor havde overtrådt uafhængighedsreglerne i forbindelse med revisionen af et internt årsregnskab for et A/S. Revisor havde gennem revisionsvirksomheden påtegnet regnskabet sammen med den indklagede revisor i sag 88/2014 (nedenfor refereret). A/S'ets bestyrelse bestod blandt andet af denne revisors søn, der tillige var ansat i revisionsvirksomheden. Revisor havde endvidere fungeret som bogholder og kasserer i A/S'et med fuldmagt til at hæve op til 100.000 kr. dagligt via netbank og havde ved kundeaccepten svaret både ja og nej til, hvorvidt han overholdt uafhængighedsbestemmelserne.

Revisor gjorde gældende, at det forhold, at den anden revisors søn var medlem af bestyrelsen, alene var en teknisk foranstaltning for at opfylde kravet om, at der skulle være tre personer i selskabets bestyrelse. Sønnen fik ikke noget honorar og indgik ikke som beslutningstager i A/S'et. For så vidt angik revisors rolle som bogholder/kasserer gjorde revisor gældende, at der var taget passende sikkerhedsforanstaltninger, idet eneaktionæren godkendte alle fakturaer inden betaling og bogføring, ligesom revisor ikke deltog i ledelsesbeslutninger. I øvrigt havde revisor ikke påtegnet et regnskab, der var tilgængeligt for offentligheden.

Nævnet fandt revisor skyldig i klagen, idet nævnet videre bemærkede, at: *“Indklagede har herved overtrådt det absolutte forbud i revisorlovens § 24, stk. 1, jf. § 1, stk. 1 og § 2, stk. 1, nr. 1. i bekendtgørelse nr. 663 af 26. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed. Da der er tale om en erklæring omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, er det således uden betydning, at der er tale om en intern årsrapport, og om (sønnens) medlemskab af bestyrelsen kun som oplyst har været af formel karakter. Det er endvidere ubestridt, at indklagede i regnskabsperioden tillige fungerede som bogholder/kasserer i selskabet med adgang til hæve op til 100.000 kr. dagligt via selskabets netbank. Nævnet finder, at også dette forhold er en overtrædelse af revisorlovens § 24, jf. § 1, stk. 1, i bekendtgørelse nr. 663 af 26. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed, idet indklagede ikke har sikret sig tilstrækkelige*

sikkerhedsforanstaltninger i forbindelse med egenkontroltrussel i relation til denne dobbeltrolle. Det forhold, at indklagede har fremhævet sin rolle som bogholder/kasserer for (A/S´et) i revisionsvirksomhedens interne skemaer, kan ikke føre til andet resultat, idet sikkerhedsforanstaltninger efter nævnets opfattelse skal relatere sig specifikt til områder i regnskabet, som har direkte berøring med kasserer funktionen.”

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Kendelse af 4. juni 2015 i sag 88/2014

Revisortilsynet havde indbragt revisor i forbindelse med en kvalitetskontrol og klaget over, at revisor havde overtrådt uafhængighedsreglerne i forbindelse med revisionen af et årsregnskab for et A/S samt dets interne årsregnskab. Revisor havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for A/S´et alene, men havde påtegnet det interne regnskab sammen med den indklagede revisor i sag 87/2014 (ovenfor refereret). A/S´ets bestyrelse bestod blandt andet af revisors søn, der tillige var ansat i revisionsvirksomheden. Den medunderskrivende revisor på det interne årsregnskab havde endvidere fungeret som bogholder og kasserer i A/S´et med fuldmagt til at hæve op til 100.000 kr. dagligt via netbank og havde ved kundeaccepten svaret både ja og nej til, hvorvidt han overholdt uafhængighedsbestemmelserne.

Nævnet fandt revisor skyldig i dette klagepunkt med i det væsentlige samme begrundelse som anført ovenfor under sag 87/2014.

Tilsynet havde endvidere klaget over, at revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for et ApS, idet der ikke var taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens § 43 vedrørende manglende afskrivning på ejendomme, der var opskrevet efter reglerne i årsregnskabslovens § 41. Endvidere var anvendt regnskabspraksis mangelfuld hvad angik oplysning om indregning og måling af ejendomme.

Revisor blev også fundet skyldig i dette klagepunkt og pålagt en bøde på 120.000 kr.

Også relevant for pkt. 6.4.4 (kvalitetsmangler ved selve erklæringen).

Kendelse af 9. juni 2015 i sag 2/2015

Erhvervsstyrelsen havde indbragt revisor for 1) at have overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1, ved at have afgivet en vurderingsberetning i forbindelse med stiftelsen af ApS, idet revisors hustru stiftede selskabet og blev valgt som direktør for selskabet ved stiftelsen, 2) i strid med revisorlovens § 16, stk. 3, ikke at have oplyst i sin assistanceerklæring på årsregnskabet for 2011/12 for anpartsselskabet, at han ikke var uafhængig ved udførelsen af erklæringsopgaven.

Revisor blev fundet skyldig i begge forhold. Revisor var tidligere af nævnet blevet pålagt en bøde på 40.000 kr. og blev for de forhold, hvor han nu var anset skyldig, og som var begået forud for denne kendelse, idømt en tillægsbøde på 60.000 kr., jf. princippet i straffelovens § 89. Revisornævnet udtalte, at det forhold, at indklagede personligt ejede og ledede en revisionsvirksomhed, der ved en kendelse af 19. september 2014 blev pålagt en bøde på 100.000 kr. for tilsidesættelse af god

revisorskik, ikke kunne føre til en mindre tillægsbøde i denne sag, der angik indklagede personligt.

Se tillige under punkt 6.6.2 (Gentagelsesvirkning).

Kendelse af 11. juni 2015 i sag 121/2014

Erhvervsstyrelsen havde indbragt revisor og klaget over, 1) at revisor havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, idet revisor havde afgivet en revisorerklæring i forbindelse med stiftelsen af B ApS og A ApS, mens han var direktør i den virksomhed, der stiftede begge selskaber, og idet han samtidig blev udpeget som direktør for begge selskaber på stiftelsestidspunktet og, 2) at revisor havde overtrådt revisorlovens § 16, stk. 1, idet han i sin revisorerklæring ved stiftelsen af B ApS havde erklæret, at stiftelsesbeløbet var indbetalt på en bankkonto i selskabets navn, men pengene var faktisk indbetalt på en bankkonto i stifters navn på stiftelsestidspunktet, hvilket var en overtrædelse af selskabslovens § 35, stk. 2.

Nævnet udtalte indledningsvist, at det fremgik af sagen, at revisor havde fremsendt stiftelsesdokumenter vedrørende stiftelsen af A ApS den 29. marts 2010 og B ApS den 3. november 2013 digitalt til Erhvervsstyrelsen, og at nævnet lagde til grund, at revisor i denne forbindelse havde indestået for, at beløb til dækning af indskudskapital var indbetalt på selskabernes konto i et pengeinstitut. Erklæringerne var derved omfattet af § 1, stk. 2, i revisorloven, jf. også Revisornævnets afgørelse ved kendelse af 22. juli 2014 herom i sag 84/2013.

Nævnet fandt herefter revisor, der havde erkendt de faktiske forhold, skyldig i den rejste klage og pålagde revisor en bøde på 100.000 kr. Da revisor således var inhabil ved afgivelse af de omhandlede erklæringer, tog nævnet ikke stilling til indholdet af disse.

Kendelse af 12. oktober 2015 i sag 31/2015

Et revisionsfirma indbragte en revisor for nævnet, idet der klagedes over, at revisor var inhabil, da denne lod sig vælge af Revisortilsynet som kvalitetskontrollant for revisionsfirmaet, hvilken kontrol afsluttedes med kontrollantens revisorerklæring. Revisor "lod sig vælge som kvalitetskontrollant" for revisionsfirmaet på tidspunktet for Revisortilsynets udpegning af revisor, hvilket skete ved tilsynets brev af den 28. maj 2013. Revisor var i det for klagen relevante tidsrum fra 2009 og frem til 14. februar 2014 partner i revisionsvirksomheden D. I perioden fra 2009 og frem til den 28. maj 2013 havde der i 2009 været kontakt fra revisionsvirksomheden, hvor revisor var partner, til klagers revisionsfirma vedrørende generationsskifte, men kontakten havde ikke resulteret i konkrete forhandlinger. Såvel klager som revisor var vidende om og huskede denne kontakt, og revisor havde i sine arbejdspapirer overvejet sin habilitet i lyset af denne kontakt. Den 28. maj 2013, samme dag som revisor blev udpeget som kontrollant af Revisortilsynet, rettede en partner fra revisors revisionsvirksomhed - hvor revisor også var partner - henvendelse på mail til klager med henblik på eventuel overtagelse af klagers revisionsfirma. Mailen var underskrevet af en anden partner, og ikke af revisor. Revisor var ikke personligt bekendt med partnerens henvendelse til klager i mailen af 28. maj 2013 og blev først i juli 2014 personligt bekendt med partnerens mail til klager af 28. maj 2013. Partnerens mail af 28. maj 2013 resulterede ikke i møde eller forhandlinger med klager forud for revisors

erklæringsafgivelse den 14. februar 2014. Ved Revisortilsynets brev med udpegning af revisor som kontrollant blev klager oplyst om fremgangsmåden, såfremt klager havde "begrundet indsigelse imod udpegningen", samt at klage herover skriftligt inden 14 dage skulle ske til Revisortilsynet. Klager gjorde ikke inden 14 dage efter Revisortilsynets udpegning af revisor skriftligt og begrundet indsigelse over for Revisortilsynet mod kontrollantens uafhængighed eller andre relevante forhold. Klager havde på dette tidspunkt viden om ikke alene henvendelsen i 2009 fra den revisionsvirksomhed, hvor revisor var partner, men havde også viden om mailen af 28. maj 2013 fra revisors revisionsvirksomhed med underskrift fra anden partner end revisor. Klager gjorde først indsigelse den 12. maj 2014. Efter klagers forklaring under mødet i Revisornævnet lagde nævnet til grund, at klager elektronisk accepterede revisor som kontrollant. For så vidt angik spørgsmålet om revisor af egen drift burde have afstået fra at påtage sig opgaven som kvalitetskontrollant, bemærkede nævnet, at kontakten i 2009 mellem revisors revisionsvirksomhed og klagers revisionsvirksomhed, der lå ca. 4 år forud og ikke resulterede i konkrete forhandlinger, og som både revisor og klager var vidende om i forbindelse med udpegningen af revisor, ikke havde været af en sådan karakter, at revisor ex officio burde have erklæret sig inhabil. Nævnet lagde ved denne vurdering også vægt på, at revisor havde oplyst, at han var af den opfattelse, at klagers revisionsvirksomhed ville foretage generationsskifte med anden revisionsvirksomhed, hvorfor klagers revisionsvirksomhed derfor ikke længere var inden for interessesfæren for den revisionsvirksomhed, hvor revisor var partner. Efter § 13 i bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed er det først fra det tidspunkt, revisor bliver opmærksom på en trussel, revisor ikke kendte til og ikke burde kende til, at revisor ikke må udføre sin opgave efter revisorlovens § 1, stk. 2. I dette tilfælde blev revisor først opmærksom på truslen - mailen af 28. maj 2013 - efter sin erklæringsafgivelse. På denne baggrund blev revisor frifundet.

Kendelse af 16. december 2015 i sagerne 4/2014 og 5/2014

Revisortilsynet indbragte efter foretagelse af kvalitetskontrol såvel revisionsvirksomheden som revisor for en række forhold, hvor god revisorskik skulle være tilsidesat. Revisor gjorde gældende, at kvalitetskontrollanten havde været inhabil, men ønskede ikke at indgive en formel klage herover.

Revisornævnet udtalte: *"Revisornævnet lægger på baggrund af det modtagne skriftlige materiale, der foreligger i sagen vedrørende kontrollantens habilitet ved kontrollen og den efterfølgende sagsbehandling, til grund, at indklagede reviderer 2 holdingselskaber og kontrollanten reviderer 2 datterselskaber til disse holdingselskaber samt, at klienterne personligt for så vidt angår holding- og datterselskaberne er sammenfaldende. Nævnet lægger videre til grund, at de to holdingselskaber, indklagede reviderer, ikke har været blandt de 6 udtagne konkrete sager ved den afholdte kvalitetskontrol. Nævnet lægger endelig til grund som oplyst af indklagede og som erkendt af kvalitetskontrollanten, at kontrollanten har talt med den fælles klient i forbindelse med kvalitetskontrollen, men at det ikke kan afgøres hvor meget eller hvad, man har talt om.*

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede har peget på spørgsmålet om kontrollantens habilitet allerede i 2012 inden kvalitetskontrollen blev påbegyndt, samt at indklagede ikke har ønsket direkte at indgive formel klage mod kontrollanten.

Det fremgår af den afgivne erklæring i anledning af kontrollen, at kvalitetskontrollanten er statsautoriseret revisor.

Det fremgår af revisorlovens bestemmelser, at en kvalitetskontrollant, der udfører en kvalitetskontrol, skal udfærdige sin rapport i form af en erklæring efter revisorlovens § 1, stk. 2, jf. herved revisorlovens § 35, stk. 2. Det fremgår af revisorlovens § 24, at en revisor, der udfører opgaver omfattet af § 1, stk. 2, skal være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører, og må ikke være involveret i virksomhedens beslutningstagning. Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udførelse af opgaver efter § 1, stk. 2, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, og denne bestemmelse omhandler således også den situation, hvor en revisor er kvalitetskontrollant og afgiver sin erklæring efter lovens § 1, stk. 2.

Reglerne for en revisors habilitet, kapitel 4 i revisorloven, er grundlæggende for tilliden til revisors arbejde og erklæringer, og det er derfor revisor selv, der - som offentlighedens tillidsrepræsentant - som udgangspunkt skal tage stilling til sin habilitet, og det forhold, at der ikke indgives klage herover, eller at en klient eller part ikke påberåber sig habilitetsindsigelse, kan derfor ikke i sig selv frikende en revisor for at være inhabil.

Selv om indklagede i denne sag fra et tidligt tidspunkt i sagsforløbet ikke har forfulgt sit spørgsmål om habilitet, afskærer det derfor ikke indklagede i at henvise hertil på ny senere i sagsforløbet, herunder med nye og udbyggede argumenter.

Efter § 24, stk. 2, er en revisor ikke uafhængig, hvis der foreligger et direkte eller indirekte økonomisk, forretningsmæssigt forhold mellem revisor (her kvalitetskontrollanten) og den virksomhed (her indklagede) en opgave (her kvalitetskontrollen) vedrører, og som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed.

Det forhold, at kontrollanten og den kontrollerede har fælles klient i form af holdingselskab og datterselskab hertil, kan i sig selv vække tvivl hos tredjemand om revisors uafhængighed, herunder teoretisk fx i forbindelse med valg eller fravalg af selskaber til stikprøvekontrol, eller fx teoretisk fælles interesse i honorar fra samme klient. Hertil kommer dels, at indklagede tidligt i forløbet pegede på en eventuel problemstilling vedrørende habilitet, dels, at kontrollanten har talt med en ledende person i holdingselskab og i datterselskaber om, at der fandt en kvalitetskontrol sted hos indklagede.

Under disse omstændigheder og således som sagen foreligger oplyst i Revisornævnet, finder nævnet, at kontrollanten har været inhabil, jf. revisorlovens § 24, stk. 2. Da kvalitetskontrollantens erklæring på denne baggrund er behæftet med grundlæggende formelle mangler og må betragtes som værende ugyldig, frifindes indklagede i det hele som følge heraf, idet erklæringen ikke kan danne baggrund for Revisornævnets sagsbehandling vedrørende de indbragte klagepunkter.

Det tilføjes, at nævnet ikke herved har taget stilling til en eventuel formel klage mod kvalitetskontrollanten, der ikke i forhold til denne afgørelse er part."

Se også kendelse af 9. juli 2015 i sagerne 183-190/2013, refereret under pkt. 6.5.2.4.

6.4.3.3 Krydsrevision

Ingen sager i beretningsåret.

6.4.4 Kvalitetsmangler ved selve erklæringen

Kendelse af 14. januar 2015 i sag 41/2014

Erhvervsstyrelsen havde indbragt revisor og havde klaget over en række overtrædelser af god revisorskik i forbindelse med revisors revision af to årsrapporter for et ApS og en årsrapport for et andet ApS. Klagepunkterne angik navnlig, at revisor ikke havde taget kontakt til fratrædende revisor, ikke havde indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for flere regnskabsposter, og at revisor havde taget forbehold for, at årsrapporten for 2009 for det ene selskab var aflagt under forudsætning om fortsat drift, men samtidig havde afgivet en konklusion med forbehold. Revisor blev fundet skyldig i samtlige klagepunkter og pålagt en bøde på 75.000 kr. Om sanktionen udtalte nævnet, at sanktionen burde udmåles under hensyn til, at revisor tidligere af nævnet var blevet pålagt en bøde på 10.000 kr. for ikke at have sikret tilstrækkelig dokumentation i forbindelse med en revision, hvilket måtte tillægges gentagelsesvirkning, jf. princippet i straffelovens § 81. Nævnet udtalte endvidere, at de begåede forhold måtte betragtes som udtryk for en grundlæggende mangel på forståelse for revisors pligter som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Også relevant for afsnit 6.6.2. (gentagelsesvirkning).

Kendelser af 14. januar 2015 i sag 55/2014 og i sag 56/2014

Revisortilsynet havde indbragt revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Tilsynet klagede i sagen 55/2014 over, at revisor i forbindelse med afgivelse af en revisionspåtegning på koncern- og årsregnskabet for et A/S ikke havde taget forbehold for flere tilfælde af overtrædelse af årsregnskabsloven, særligt i form af manglende redegørelse for indregning og måling af væsentlige regnskabsposter, jf. årsregnskabslovens § 53, og manglende oplysning om ejerandel, jf. § 72. Tilsynet klagede endvidere over, at revisor i forbindelse med afgivelse af en revisionspåtegning på et andet selskabs årsrapport havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen, idet der ikke var afgivet supplerende oplysninger om et ulovligt kapitalejrlån, ligesom der ikke var taget forbehold for manglende overholdelse af årsregnskabsloven. Revisor blev fundet skyldig i begge klagepunkter og pålagt en bøde på 30.000 kr. I det første klagepunkt havde revisor underskrevet revisionspåtegningen sammen med en anden revisor, der ligeledes blev indbragt for nævnet af Revisortilsynet for dette klagepunkt (sag 56/2014). Revisor blev i denne sag ligeledes fundet skyldig i klagen og blev pålagt en bøde på 15.000 kr.

Kendelse af 5. februar 2015 i sag 19/2014

Klager havde klaget over, at revisor i strid med god revisorskik havde forsynet årsregnskabet for 2009 for et anpartsselskab med en note om, at der til sikkerhed for selskabets gæld var stillet håndpant i nogle selskabet tilhørende kommanditanparter, når dette efterfølgende viste sig ikke at være tilfældet. Revisor havde påstået afvisning som følge af klagers manglende retlige interesse, subsidiært frifindelse.

4 nævnsmedlemmer udtalte følgende:

“Vi lægger til grund, at klager i september 2010 har erhvervet en fordring på 2,1 millioner kr. på B ApS. Det fremgår af Note 7 i det af indklagede påtegnede årsregnskab for dette selskab for 2009, der er dateret den 14. juni 2010, at D har stillet sikkerhed herfor i form af håndpant i nærmere beskrevne værdipapirer. Det må efter udfaldet af den af Retten i [by] afgjorte sag mellem bl.a. klageren og D lægges til grund, at retten ikke fandt det bevist, at sådan sikkerhed var stillet. Det er derimod af retten lagt til grund, at en overdragelse af fordringen til klager havde fundet sted. Klager har erhvervet fordringen efter at indklagede havde påtegnet regnskabet for 2009 og klager har derfor retlig interesse i dette regnskab.

Efter den af indklagede for retten i [by] afgivne forklaring har indklagede ikke sikret sig tilstrækkelig revisionsmæssig dokumentation for indholdet af noten om sikkerhedsstillelse. Der er herefter tale om, at indklagedes erklæring, der vedrører et forhold, der er væsentligt for regnskabslæseren, er afgivet på utilstrækkeligt grundlag. Vi finder, at indklagede herved har handlet i strid med god revisionsetik.”

3 nævnsmedlemmer udtalte følgende:

“Oplysningen om D’s sikkerhedsstillelse i Note 7 i form af håndpant i nærmere beskrevne værdipapirer for selskabets gæld er ikke lovkrævet i henhold til årsregnskabsloven. Ifølge pkt. 6 i ISA 720 skal revisor gennemlæse sådanne supplerende oplysninger i et revideret regnskab med henblik på at identificere evt. væsentlig inkonsistens med det reviderede regnskab. Vi finder det ikke godtgjort, at oplysningerne i Note 7 er inkonsistente med det af indklagede påtegnede årsregnskab for 2009, hvorfor vi stemmer for at frifinde indklagede. Indklagedes forklaring for Retten i [by] kan ikke føre til et andet resultat.”

Revisor blev efter stemmeflertallet fundet skyldig i klagen og pålagt en bøde på 15.000 kr.

Kendelse af 12. februar 2015 i sag 29/2012 og 103/2013

Revisortilsynet havde i forbindelse med en kvalitetskontrol klaget over revisionsvirksomheden og revisor personligt. For så vidt angår klagen over revisionsvirksomheden, der blev afvist, henvises til referatet af kendelse af samme dato i sag 28/2012 under pkt. 6.5.2.4.

Over for revisor personligt havde tilsynet klaget over, a) at det udførte arbejde på enkeltstagerne ikke var dokumenteret tilstrækkeligt (sag 29/2012), og b) at revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved i revisionspåtegningen på en årsrapport for et ApS alene at afgive en ”bortset fra” konklusion på trods af, at revisionspåtegningen indeholdt et væsentligt og gennemgribende forbehold, som burde have medført, at revisor ikke kunne afgive en konklusion (sag 103/2013).

Nævnet afviste klagen over revisor i sag 29/2012 med samme begrundelse som anført vedrørende revisionsvirksomheden (se under pkt. 6.5.2.4. vedrørende sag 28/2012). I sagen 103/2013 blev revisor fundet skyldig i den rejste klage og blev pålagt en bøde på 30.000 kr.

Kendelse af 17. februar 2015 i sag 80/2012

Klager, der var aktionær i et A A/S, der var under konkurs, havde klaget over selskabets revisor. Klagen angik en lang række forhold relateret til selskabets årsrapporter for 2007 – 2011, herunder at der burde have været taget forbehold i revisionspåtegningerne, "gjort anmærkning eller tilsvarende", for en række regnskabsposter, forpligtelser og oplysninger. Klager havde endvidere rejst en klage over revisors erklæringer på årsrapporter for to associerede selskaber. Denne del af klagen blev afvist med følgende begrundelse:

"(A A/S') direkte eller indirekte medejerskab af disse selskaber er ikke i sig selv tilstrækkeligt til, at nævnet kan lægge til grund, at klager som aktionær i (A A/S) handlede i tillid til revisorerklæringerne på associerede selskabers årsrapporter, og klager har heller ikke i øvrigt godtgjort at have handlet i tillid til regnskaberne for de tilknyttede selskaber."

Revisor blev fundet skyldig i en række af klagepunkterne, herunder navnlig for overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen. Bøden blev – med henvisning til princippet i straffelovens § 89, da forholdene var begået forud for en senere nævnskendelse, hvorved revisor var blevet pålagt en bøde på 50.000 kr. for overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen - fastsat til 150.000 kr. Nævnet henviste herved til antallet, arten og karakteren af de begåede overtrædelser.

Klager havde endvidere nedlagt påstand om, at revisor blev frataget retten til at virke som statsautoriseret revisor, jf. revisorlovens § 44, stk. 2. Nævnet tog ikke påstanden til følge, idet nævnet udtalte dels, at den tidligere kendelse ikke havde gentagelsesvirkning, dels at de konstaterede overtrædelser – om end de var betydelige og havde stået på over en længere periode – ikke i sig selv var af en sådan grovhed, at de skabte formodning for, at indklagede ikke i fremtiden ville kunne udøve virksomhed på forsvarlig måde.

Også relevant for pkt. 6.6.3. (Frakendelse) og 6.3.1. (Retlig interesse).

Kendelse af 19. februar 2015 i sag 53/2014

Revisortilsynet havde i forbindelse med en kvalitetskontrol klaget over revisor personligt, idet der i revisionspåtegningen på en årsrapport for et A/S ikke var taget forbehold for en række overtrædelser af årsregnskabsloven, hvilket var en overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen. Forholdene vedrørte dels manglende indregning af værdien af renteswaps og manglende beskrivelse af den anvendte regnskabspraksis for indregning og måling heraf, dels manglende beskrivelse af afskrivning af goodwill, dels manglende oplysninger om størrelsen af egenkapital og resultat vedrørende kapitalandele i tilknyttede virksomheder. Nævnet fandt, at revisor burde have taget forbehold i revisionspåtegningen for de skete overtrædelser af årsregnskabsloven, idet forholdene var væsentlige, dels set i forhold til brugerne af årsrapporten, dels i forhold til selskabets egenkapital og resultat. Revisor blev pålagt en bøde på 20.000 kr.

Kendelse af 26. februar 2015 i sag 11/2014

Revisortilsynet havde i forbindelse med en kvalitetskontrol klaget over revisor personligt, idet der i revisionspåtegningen på en årsrapport for et ApS ikke var taget forbehold for manglende beskrivelse af væsentlig usikkerhed om virksomhedens evne til at fortsætte driften, og at planlægning og udførelse af revisionen var mangelfuld for

så vidt angik going concern. Tilsynet havde endvidere klaget over, at revisionspåtegningen ikke var i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsen, idet der ikke var afgivet supplerende oplysning vedrørende et ulovligt anpartshaverlån. Revisor blev fundet skyldig og pålagt en bøde på 25.000 kr.

Kendelse af 26. februar 2015 i sag 37/2014

Klager havde i egenskab af ejer af en ejerlejlighed i en ejerforening indbragt foreningens revisor og klaget over, at revisor ikke havde efterlevet god revisorskik og/eller god administrationsskik. Klagen støttedes i det væsentlige på, at revisor ved revisionen af ejerforeningens årsregnskab for 2013 burde have anført, at udgifterne til advokatbistand oversteg det på den ordinære generalforsamling den 15. maj 2013 vedtagne budget på 50.000 kr., idet det på en ekstraordinær generalforsamling den 24. september 2013 fremsatte forslag om at hæve budgettet til 100.000 kr. ifølge klager ikke blev vedtaget i overensstemmelse med foreningens vedtægter.

Nævnet lagde som ubestridt til grund, at ejerforeningen i regnskabsåret havde afholdt udgifter til advokatbistand som anført i foreningens årsregnskab. Regnskabs angivelse af, at der i regnskabsåret 2013 var realiseret udgifter til advokathonorar vedr. lejlighed [nr.] på 75.250 kr., måtte således anses som retvisende. Nævnet bemærkede videre, at det fremgik af årsregnskabet, at budgettallene for 2013 ikke var omfattet af revisionen. Nævnet fandt herefter ikke, at det påhvilede revisor ved revisionen af årsregnskabet at foretage nærmere undersøgelser eller vurderinger af, om forslaget til ændring af budgettet, der blev fremsat og behandlet på ejerforeningens ekstraordinære generalforsamling den 24. september 2013, var gyldigt vedtaget i overensstemmelse med foreningens vedtægter. Det bemærkedes hertil, at det af generalforsamlingsreferatet, der var underskrevet af dirigenten og bestyrelsen, fremgik, at det herefter var de nye budgettal, der var gældende. Dette var gældende, uanset at klager havde fremsat indsigelser herimod over for revisor, inden årsregnskabet blev meddelt revisorpåtegning. Revisor blev på denne baggrund frifundet.

Kendelse af 10. marts 2015 i sag 96/2014

Revisortilsynet havde indbragt revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Tilsynet klagede over, at revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for et ApS, idet der ikke var taget forbehold for, at årsregnskabet ikke var aflagt i overensstemmelse med årsregnskabslovens bestemmelser om koncernregnskaber. Revisortilsynet anførte herved, at der manglede beskrivelse af koncernens regnskabspraksis, og at egenkapitalen for koncernen og/eller moderselskabet ikke var retvisende.

Revisornævnet fandt ud fra de foreliggende dokumenter og revisors erkendelse, at revisor havde overtrådt god revisorskik, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, som anført af tilsynet og pålagde revisor en bøde på 15.000 kr. Nævnet bemærkede, at nævnet ikke havde fundet grundlag for at nedsætte bøden på grund af det oplyste vedrørende revisors personlige forhold, herunder at revisor havde deponeret sin beskikkelse og oplyst, at han ikke længere var i revisorbranchen.

Også relevant for afsnit 6.6.4. (Andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Kendelse af 10. marts 2015 i sag 60/2014

Revisortilsynet havde i forbindelse med en kvalitetskontrol indbragt revisor for overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2012 for et ApS, idet der ikke var taget forbehold for manglende overholdelse af årsregnskabsloven hvad angår sikkerhedsstillelser og pantsætninger. Revisornævnet lagde til grund, at der i selskabet faktisk var sket pantsætning for i alt 22.000.000 kr., men at der i noten til årsregnskabet alene var oplyst om eventualforpligtelser på 7.350.000 kr. Selskabets egenkapital udgjorde 347.000 kr., og balancesummen udgjorde 18.295.000 kr. Nævnet fandt, at det var en væsentlig mangel i årsregnskabet for ApS'et, at oplysningen i noten til årsregnskabet var fejlbehæftet med ca. 15. mio. kr. Nævnet tog ved sin vurdering udgangspunkt i, at det for en regnskabsbrugeres vurdering af selskabets finansielle stilling er vigtigt, at oplysningen i årsregnskabets note om selskabets eventualforpligtelser er pålidelige, jf. også kravet i årsregnskabslovens § 64, om, at en virksomhed netop skal give disse oplysninger i sit årsregnskab. Nævnet lagde endvidere ved sin væsentlighedsvurdering vægt på selskabets egenkapital i forhold til fejlens størrelse. Det forhold, at egenkapitalen ville være tabt, hvis pantsætningen blev aktuel, uanset om den udgjorde de 7.350.000 kr. eller de 22.000.000 kr., kunne ikke føre til et andet resultat.

Revisor blev herefter for tilsidesættelse af god revisorskik, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, jf. årsregnskabslovens § 64, pålagt en bøde på 15.000 kr.

Kendelse af 26. marts 2015 i sag 42/2014

Sagen blev afgjort ved kendelse af 10. marts 2015, men genoptaget og endelig afgjort ved kendelse af 26. marts 2015.

Skat havde indbragt revisor for at have tilsidesat erklæringsbekendtgørelsen ved i årsrapporten pr. 30. april 2009 og årsrapport pr. 30. april 2010 for et selskab at have undladt i erklæringer afgivet henholdsvis den 29. september 2009 og den 5. august 2010 at medtage supplerende oplysning om selskabets overtrædelse af indberetningspligt i medfør af skattekontrolloven § 7 C vedrørende indberetning af skattepligtig værdi af direktørens rådighed over selskabets personbil.

Revisornævnet lagde til grund som ubestridt, at revisor den 29. september 2009 på årsrapport for selskabet for regnskabsåret 2008/2009 og den 5. august 2010 på årsrapport for selskabet for regnskabsåret 2009/2010 afgav revisorerklæringer, begge gange med supplerende oplysninger om ulovligt lån til selskabets ledelse, men uden supplerende oplysninger om, at selskabet ikke i løbet af regnskabsåret havde foretaget løbende indberetning til Skat om den skattepligtige værdi af direktørens rådighed over selskabets bil, at selskabet efter bestemmelserne i skattekontrollovens § 7C, jf. juridisk vejledning punkt A.B.1.2.2.2.4, var forpligtet til hver måned at foretage indberetning til Skat vedrørende direktørens rådighed over fri bil, hvilket ikke blev gjort for hverken regnskabsåret 2008/2009 eller 2009/2010, at revisor forud for de to afgivne revisorerklæringer vedrørende selskabet den 29. april 2009 havde afgivet reviewerklæring om sin gennemgang af de skattemæssige indkomstopgørelser og opgørelse af formue for bl.a. direktøren personligt for indkomståret 2008, at direktøren var hovedaktionær i selskabet samt direktør i dette aktieselskab, at

direktøren brugte bilen, der tilhørte selskabet, i en periode i de to regnskabsår også privat, at det var en registreret revisor, som var ansat hos revisor, der tastede oplysningerne vedrørende direktørens personlige selvangivelse for skatteåret 2008, men at denne tastning i Tast Selv på grund af en fejl i systemet ikke blev registreret i selvangivelsen, at revisors ansatte registrerede revisor indtastede oplysninger om værdien af privat rådighed over bil for indkomståret 2009 i direktørens personlige selvangivelse, samt at værdien af den private benyttelse af bil for de to skatteår 2008 og 2009 hvert år var på et væsentligt beløb. Revisornævnet anførte endvidere følgende: "*Revisornævnet finder - fordi selskabet ... ikke for hverken regnskabsåret 2008/2009 eller 2009/2010 har foretaget indberetning til Skat i overensstemmelse med de herom gældende bestemmelser, som er af væsentlig betydning for Skats muligheder for at kontrollere skattetilsvaret og skattebetaling, hvilket måtte være klart for revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant, sammenholdt med, at der i denne sag var tale om væsentlige beløb, og idet selskabets ledelse på denne baggrund efter bestemmelserne i skattekontrollovens § 14 kunne ifalde strafansvar for undladelsen af indberetningen til Skat - at den indklagede revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant burde have afgivet en supplerende oplysning herom i sine erklæringer på årsrapporterne for ... for regnskabsårene 2008/2009 og 2009/2010. Revisornævnet bemærker i denne forbindelse, at nævnet ikke i denne sag har vurderet, at der har været tale om så bagatelagtige forhold, at det ikke tjente noget formål at nævne disse i relation til relevante læsere af årsrapporterne, jf. herom Erhvervsstyrelsens meddelelse (den nugældende) af 5. februar 2014 punkt 3.*

Det forhold, at indklagede selv skønnede, at selskabets overtrædelse eventuelt alene ville blive kategoriseret som simpel uagtsomhed og derfor ikke strafsanktioneret, eller det forhold, at indklagede personligt via juridisk litteratur mv. havde undersøgt den praksis, der hidtil var fulgt fra Skat og anklagemyndighedens side, kan ikke føre til et andet resultat.

Nævnet henviser i den forbindelse til, at det af den dagældende erklæringsbekendtgørelses ordlyd (bekendtgørelse nr. 668 af 26. juni 2008) § 7, stk. 2, klart fremgår, at der endvidere særskilt skal gives supplerende oplysning om forhold, som revisor er blevet bekendt med under sit arbejde, og som giver en begrundet formodning om, at medlemmer af ledelsen kan ifalde erstatningsansvar eller strafansvar for i forbindelse med handlinger eller undladelser, der berører virksomheden mv. Herunder skal altid oplyses om overtrædelse af blandt andet skattelovgivningen.

I denne sag burde den indklagede som offentlighedens tillidsrepræsentant med de oplysninger, der var til rådighed - herunder, at direktøren uden tvivl skulle betale skat af fri bil, og at der ikke var sket indberetning fra selskabet til Skat herom - have haft en begrundet formodning om, at ledelsen kunne risikere at ifalde et strafansvar, og at der var en begrundet formodning om, at en sådan undladelse kunne blive kategoriseret som mere end simpel uagtsom. Hertil kommer, at selskabets undladelse af at foretage indberetningen klart var en overtrædelse af skattelovgivningens bestemmelser, jf. skattekontrollovens § 7C.

Nævnet henviser i den forbindelse videre til - som også anført af Skat - at Skat og anklagemyndighedens tilbageholdenhed med at kræve straf pålagt i medfør af bestemmelserne i skattelovgivningen ikke kan sættes lig med, at bestemmelserne ikke hjemler straf.

Det forhold, at indklagede har udført en del af sit arbejde ved en ansat registreret revisor i revisionsvirksomheden kan ikke føre til et andet resultat, idet det er indklagede, der har afgivet revisorerklæringen.

Ved fastsættelse af sanktionen har nævnet lagt vægt på, at Skat har oplyst, at man ikke har fundet anledning til at forfølge sagen videre mod direktøren personligt eller mod selskabet ...s ledelse, at den indklagede revisor - som anerkendt af Skat - kunne konstatere, at strafbestemmelsen i skattekontrollovens § 14 ikke i en situation som denne var taget i anvendelse af Skat gennem mange år, samt at der efterfølgende i 2012 - dvs. efter afgivelsen af indklagedes revisorerklæringer i denne sag - er gennemført en skærpet indberetningspligt."

På denne baggrund blev revisor tildelt en advarsel.

Også relevant under afsnit 6.6.4. (Andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Kendelse af 25. marts 2015 i sag 39/2014 og 40/2014

Erhvervsstyrelsen havde klaget over to revisorer i anledning af revisionen af årsrapporten for et ApS. Klagen angik 1) manglende dokumentation for, at revisionen var foretaget under hensyntagen til de risikovurderinger, der blev foretaget ved planlægningen af revisionen, og 2) at revisorerne ikke havde dokumenteret deres reaktion på, at en væsentlig forudsætning for revisionsstrategien ikke var til stede. Erhvervsstyrelsen klagede endvidere over, 3) at revisorerne ikke havde dokumenteret deres stillingtagen til, hvorvidt manglende momsregistrering af ApS'et skulle have ført til en supplerende oplysning, og over 4) at den opgaveansvarlige revisors involvering og gennemgang af revisionsdokumentationen ikke var tilstrækkelig dokumenteret, samt at der ikke var foretaget en rettidig samling af dokumentationen på revisionsopgaven.

Revisorerne blev frifundet for klagepunkterne 1 og 2, men fundet skyldige i klagepunkterne 3 og 4 og hver pålagt en bøde på 15.000 kr. For så vidt angik klagepunkt 4 udtalte nævnet: *"Revisornævnet lægger til grund, at et ikke uvæsentligt antal revisionsstep først blev afsluttet den 28. september 2010, og at revisionsarkivet derfor ikke kan antages at være samlet før dette tidspunkt, hvilket er 81 dage efter revisionspåtegningens datering den 8. juli 2010. Det fremgår af dagældende RS 230, punkt 25 og 26, at 60 dage normalt er en tilstrækkelig tidsfrist til at kunne afslutte samlingen af det endelige revisionsarkiv. Da revisionsarkivet er afsluttet senere end anført i standarden, og da de indklagede efter nævnets opfattelse ikke har godtgjort, at der forelå sådanne omstændigheder, at arkivet ikke kunne have været afsluttet inden for 60 dage, finder nævnet, at de indklagede herved har overtrådt god revisorskik."*

Kendelse af 25. marts 2015 i sag 77/2014

Revisortilsynet havde indbragt revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Tilsynet klagede over, at revisor havde overtrådt god revisorskik ved revisionen af årsrapporten for et A/S, idet revisors kontrol af den regnskabsmæssige begrebsramme var utilstrækkelig, hvilket havde ført til flere fejl i årsrapporten, og over, at revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved ikke i revisionspåtegningerne på dette og et andet selskabs årsrapport at have taget

forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven. Indklagede blev fundet skyldig i den rejste klage og pålagt en bøde på 20.000 kr.

Kendelse af 27. marts 2015 i sag 69/2014

Revisortilsynet havde indbragt revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Tilsynet klagede over, at revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporten for et ApS, idet der ikke var taget forbehold for aflæggelse af årsrapporten som going concern, ligesom der burde have været afgivet en afkræftende konklusion.

Revisornævnet udtalte: *"Revisornævnet lægger som ubestridt til grund, at årsregnskabet for regnskabsåret 2012 for ... ApS udviste et negativt resultat, at selskabets ledelse ikke havde opnået tilsagn fra banken om tilstrækkelig finansiering til den fremtidige drift, men at banken netop ikke havde opsagt kreditten, at ledelsens præsentation af usikkerheden om going concern i årsrapporten var utilstrækkelig, samt at indklagede gjorde opmærksom på denne utilstrækkelighed i sit forbehold. Nævnet lægger videre til grund, at andre tiltag som anført af indklagede kunne have sikret virksomhedens fortsatte drift, og at der ikke var gennemgribende uenighed mellem ledelsen og indklagede om going concern.*

På denne baggrund og efter det dokumenterede i sagen i øvrigt finder nævnet ikke, at Revisortilsynet har godtgjort, at forbeholdet om den manglende oplysning i årsregnskabet om usikkerheden om fortsat drift skulle have været udstrakt til et egentligt forbehold for virksomhedens evne til at fortsætte driften, hvilket i givet fald ville have været et så væsentligt og gennemgribende forbehold, at indklagedes konklusion skulle have været en afkræftende konklusion. Derfor frifindes indklagede."

Kendelse af 27. marts 2015 i sag 90/2014

Revisortilsynet havde indbragt revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Tilsynets klage angik, at revisor i strid med god revisorskik havde afgivet en vurderingsberetning i forbindelse med stiftelse af to selskaber, 01 ApS og 02 ApS, uanset at stiftelsen af anpartsselskaberne i strid med selskabslovens § 35, stk. 2, skete med et tilgodehavende på stifteren, og at revisor derfor allerede i opgaveacceptfasen burde have afstået fra at afgive vurderingsberetning. Revisor svarede ikke i forbindelse med nævnsbehandlingen. Revisornævnet fandt revisor skyldig i klagen og pålagde revisor en bøde på 100.000 kr.

Nævnet udtalte vedrørende sanktionen følgende: *"Ved skønnet over den disciplinære sanktion har Revisornævnet taget i betragtning, at indklagede tidligere ved kendelse fra nævnet af 30. april 2008 blev pålagt en bøde på 100.000 kr., ved kendelse af 2. december 2003 blev pålagt en tillægsbøde på 10.000 kr. og ved kendelse af 17. september 2002 blev pålagt en bøde på 40.000 kr. Ved kendelserne er indklagede fundet skyldig i overtrædelse af god revisorskik, dels ved (2008-afgørelsen) at have afgivet erklæring uden at anføre en revisionsvirksomhed, dels ved (2003 og 2002 afgørelserne) at have afgivet erklæringer vedrørende åbningsbalance og vurderingserklæringer uden forud at have foretaget tilstrækkelige undersøgelser af det finansielle grundlag for stiftelse af selskaberne, ligesom indklagede overså, at det stiftende selskab var taget under konkursbehandling og således ikke kunne overdrage fordringen. De nu foreliggende to erklæringer er afgivet i januar 2013, dvs. knap 5 år,*

10 år og 11 år efter dateringen på nævnets tidligere kendelser. Efter fast nævnspraksis behandles disciplinæransvaret i vid udstrækning efter samme principper, som gælder for strafansvaret efter straffelovens almindelige del, medmindre der ved revisorlovgivningen er gjort afvigelse herfra. I nævnspraksis er der derfor sædvanligvis udmålt en skærpet sanktion i gentagelsestilfælde, når der var en tidligere fældende afgørelse, der ikke var mere end 10 år gammel på det tidspunkt, da den til bedømmelse nu foreliggende handling fandt sted, jf. straffelovens § 84, stk. 3. Nævnet har i denne forbindelse lagt til grund, at forældelsesfristen for afgørelsen fra 2002 - idet denne afgørelse indgår i de efterfølgende afgørelser fra 2003 og 2008 - skal regnes fra 2008-afgørelsen. Som følge heraf har nævnet ved sanktionsfastsættelsen tillagt de tidligere afgørelser gentagelsesvirkning. Ved fastsættelse af bøden har nævnet videre lagt vægt på, at erklæringerne er afgivet blandt andet til brug for en offentlig myndighed, som har lagt erklæringen til grund ved registreringen af selskaberne, der senere er tvangsopløste, samt at de aktiver, der blev oplyst indskudt som apport, udgjorde det eneste økonomiske grundlag for stiftelse af selskaberne."

Også relevant under afsnit 6.6.2. (Gentagelsesvirkning).

Kendelse af 22. april 2015 i sag 111/2014 (genoptagelse af sag 149/2013)

Klager havde indbragt en revisor for nævnet og klaget over en række forhold i forbindelse med revisors revision af årsrapporten for en organisation. Klagen angik, 1) at revisors påtegning ikke indeholdt oplysning om, at der ikke var udarbejdet kvartalsregnskaber i 2012 til organisationens øverste administrative leder og formanden for bestyrelsen, hvilket ikke var i overensstemmelse med akkrediteringsaftalen pkt. 4.1.2, 2) at revisors påtegning på årsrapporten burde have indeholdt en supplerende oplysning om, at ledelsen kunne ifalde ansvar for overtrædelse af bogføringsloven, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, 3) at revisor burde have stillet krav til ledelsen om, at den manglende bogføring skulle have været afspejlet i ledelsesberetningen, samt at ledelsesberetningen skulle indeholde oplysning om bestyrelsens forventninger til det økonomiske resultat for 2012, 4) at revisor havde handlet i strid med god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, ved i tilslutning til det uanmeldte kasseeftersyn i november 2012, hvor revisor konstaterede, at der kun var bogført frem til 30. juni 2012, ikke skriftligt havde orienteret organisationens bestyrelse herom og, 5) at revisor havde handlet i strid med uafhængighedsreglerne ved at have været i løbende dialog med og givet rådgivning til den øverste ledelse i organisationen, herunder om udskydelse af bogføring, hvorved der kunne skabes tvivl om indklagedes uafhængighed.

Revisor blev frifundet for klagepunkt 1, da rapporteringspligten ikke var af en sådan karakter, at organisationens manglende overholdelse heraf ville kunne medføre, at revisor skulle tage forbehold eller give supplerende oplysninger herom i sin påtegning. Revisor blev fundet skyldig i klagepunkt 2 med bemærkning, at det var ubestridt, at der ikke var foretaget behørig bogføring i en periode på 7 måneder i 2012, og at revisor efter organisationens omfang og karakter burde have givet supplerende oplysning om, at organisationens ledelse ville kunne ifalde ansvar for manglende overholdelse af bogføringsloven. Revisor blev frifundet for klagepunkt 3, da der ikke i den konkrete situation var grundlag for at kritisere, at revisor ikke havde haft bemærkninger til, at ledelsesberetningen ikke omtalte den manglende bogføring og

undlod at omtale bestyrelsens forventninger til resultatet for 2012. Revisor blev fundet skyldig i klagepunkt 4, idet nævnet bemærkede følgende: "Klager har gjort gældende, at revisor har været forpligtet til straks at orientere bestyrelsen om sin viden om, at der ikke var bogført i 7 på hinanden følgende måneder. Da indklagedes oplysningspligt over for F-styrelsen (nu G, A-styrelsen), hvis revisionen giver anledning til bemærkninger, jf. herved revisorinstruksens pkt. 22, ligger i naturlig forlængelse af det af revisor udførte erklæringsarbejde, findes nævnets kompetence at kunne udstrækkes til at behandle denne del af klagen ... Det lægges til grund, at beholdningseftersynet, som indklagede foretog den 19. november 2012, afdækkede, at der var betydelige mangler i de interne kontroller. I en virksomhed af denne art og omfang burde indklagede på dette tidspunkt i henhold til det ovenfor anførte i forlængelse af den løbende revision have underrettet virksomhedens ledelse skriftligt. En sådan meddelelse kunne være udformet som en tillægsprotokol. På denne baggrund finder Revisornævnet, at indklagede burde have udarbejdet en tillægsprotokol, der burde have været sendt til virksomhedens bestyrelse. Nævnet har i den forbindelse tillagt det betydning, at et beholdningseftersyn i løbet af regnskabsåret er en del af revisionen, som revisor er ansvarlig for. Uanset det fremlagte revisionsprotokollat er sendt til klager til orientering, og at dette indeholdt omtale af den manglende bogføring, finder nævnet på den ovenfor beskrevne baggrund, at indklagede har overtrådt reglerne om god revisorskik vedrørende dette klagepunkt." Revisor blev frifundet for klagepunkt 5 og blev for de forhold, hvori revisor var fundet skyldig, pålagt en bøde på 20.000 kr.

Kendelse af 23. april 2014 i sag 54/2014

Revisortilsynet havde indbragt revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Tilsynet klagede over, at revisor ikke havde indhentet tilstrækkelig dokumentation vedrørende going concern og værdiansættelsen af investeringsejendomme ved revisionen af årsrapporten for et ApS, og over, at der ikke var taget forbehold for flere tilfælde af overtrædelse af årsregnskabsloven samt manglende oplysninger om usikkerheder. Endvidere var der afgivet supplerende oplysninger om et forhold, der burde have givet anledning til forbehold og modifikation af konklusionen. Revisor blev i det væsentlige fundet skyldig i klagen og pålagt en bøde på 15.000 kr.

Kendelse af 23. april 2015 i sag 82/2014

Revisortilsynet havde indbragt revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Tilsynet klagede over, 1) at dokumentationen for revision af årsrapporterne for to ApS'er var mangelfuld på flere områder, idet der ikke forelå tilstrækkelig dokumentation til at understøtte de afgivne revisionspåtegninger, 2) at erklæringsbekendtgørelsen var overtrådt ved afgivelsen af revisionspåtegning på det ene ApS's årsrapport, idet der ikke var afgivet supplerende oplysninger om muligt ledelsesansvar som følge af ulovligt kapitalejerlån, og idet der ikke var taget forbehold for, at der ikke var afgivet de krævede noteoplysninger om udlån til ledelsen og, 3) at der ikke var indhentet tilstrækkelig dokumentation for værdiansættelsen af ejendomme i forbindelse med revision af årsrapporten for et A/S. Revisor blev fundet skyldig i samtlige klagepunkter og blev pålagt en bøde på 40.000 kr.

Kendelse af 23. april 2015 i sag 84/2014

Revisortilsynet havde indbragt revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Tilsynet klagede over, at erklæringsbekendtgørelsen var overtrådt ved afgivelsen af revisionspåtegning på årsrapporten for et ApS, idet der ikke var taget forbehold for, at udlån til ledelsen ikke var særskilt præsenteret i årsregnskabet, samt for at der ikke var afgivet de krævede noteoplysninger om udlån til ledelsen. Med bemærkning, at der ikke fandtes at være holdepunkter for en fortolkning af årsregnskabslovens § 73, hvorefter lån til medlemmer af ledelsen, som er stiftet før de pågældende indtrådte i ledelsen, skulle være undtaget fra oplysningspligten i bestemmelsen, fandt nævnet revisor skyldig i klagen, og revisor blev pålagt en bøde på 10.000 kr.

Kendelse af 29. april 2015 i sag 68/2014

Revisortilsynet havde indbragt revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Tilsynet klagede over, at revisor ikke havde indhentet tilstrækkelig dokumentation vedrørende going concern ved revisionen af årsrapporten for 2010 for selskabet ApS 1, og at planlægningen af revisionen af årsrapporten for 2010 for ApS 2 var mangelfuld, samt at der ikke var tilstrækkelig dokumentation vedrørende indregning af udskudt skatteaktiv og going concern. Tilsynet klagede videre over, at revisor ikke havde indhentet oplysninger fra fratrædende revisor. Revisor blev frifundet for ikke at have indhentet oplysninger fra fratrædende revisor, men blev i øvrigt fundet skyldig i klagen og blev pålagt en bøde på 15.000 kr.

Kendelse af 29. april 2015 i sag 113/2014

Revisortilsynet havde indbragt revisor for dels ved revision af årsregnskaber for to selskaber at have tilsidesat god revisorskik, idet planlægningen af revisionen var mangelfuld, og dokumentation for revision af væsentlige regnskabsposter var mangelfuld, dels for så vidt angik det ene af selskaberne at have overtrådt erklæringsbekendtgørelsen, idet der i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegningen ikke var taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens regler om ændring af anvendt regnskabspraksis, jf. årsregnskabslovens § 51. Revisor blev fundet skyldig i begge klagepunkter og pålagt en bøde på 25.000 kr.

Kendelse af 20. maj 2015 i sag 114/2014

Revisortilsynet havde indbragt revisor i forbindelse med en kvalitetskontrol. Tilsynet klagede over, at revisor havde a) overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for et A/S for 2011/12, idet det afgivne forbehold i revisionspåtegningen ikke var tilstrækkeligt tydeligt begrundet, og ved ikke at have afgivet supplerende oplysning om muligt ledelsesansvar som følge af ulovligt kapitalejerlån, og b) overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for samme A/S for 2011/12, idet der ikke var taget forbehold for manglende overholdelse af årsregnskabsloven i forbindelse med indregning af en væsentligt operationel leasingkontrakt, og idet der heller ikke var en beskrivelse af den regnskabsmæssige behandling af leasede aktiver under anvendt regnskabspraksis. Revisor blev fundet skyldig i klagepunkterne. Forholdene var begået forud for nævnets kendelse af 9. december 2013, hvor revisor var blevet pålagt en tillægsbøde på 40.000 kr., og revisor blev pålagt en yderligere tillægsbøde på 25.000 kr., jf. princippet i straffelovens § 89.

Også relevant under afsnit 6.6.2. (Gentagelsesvirkning).

Kendelse af 22. maj 2015 i sag 72/2014

Revisortilsynet havde i forbindelse med en kvalitetskontrol indbragt revisor for overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2012 for to ApS'er, idet der ikke var taget forbehold for manglende oplysninger om usikkerheder ved fortsat drift. Nævnet fandt revisor skyldig i den rejste klage og pålagde revisor en bøde på 15.000 kr.

Kendelse af 22. maj 2015 i sag 73/2014

Revisortilsynet havde i forbindelse med en kvalitetskontrol indbragt revisor for overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2012 for et ApS, idet der ikke var taget forbehold for manglende oplysninger om usikkerheder ved fortsat drift. Nævnet fandt revisor skyldig i den rejste klage og pålagde revisor en bøde på 15.000 kr.

Kendelse af 17. juni 2015 i sag 93/2014

Erhvervsstyrelsen havde indbragt to revisorer, der havde afgivet revisionspåtegning på A Holding A/S, og klaget over, at de havde overtrådt revisorlovens § 16, stk. 1, jf. ISA 200, afsnit 15, ISA 500, afsnit 6, ISA 540, afsnit 16 og 23, ved ikke at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende det i koncernregnskabet indregnede udskudte skatteaktiv på t.kr. 9.939, og at de havde overtrådt revisorlovens § 16, stk. 1, jf. ISA 200, afsnit 15, ISA 500, afsnit 6, ved ikke at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende værdiansættelse af kapitalandelene i tilknyttede virksomheder på t.kr. 6.572 i årsregnskabet.

Nævnet fandt revisorerne skyldige i de rejste klagepunkter og pålagde dem hver en bøde på 50.000 kr., idet det i skærpende retning blev tillagt betydning, at der var tale om en virksomhed, hvis aktier var genstand for offentlig handel.

Også relevant under afsnit 6.6.4. (Andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Kendelse af 18. juli 2015 i sag 39/2013

Finanstilsynet havde indbragt to revisorer i forbindelse med deres revision af årsrapporten for 2007 for en bank og havde rejst følgende klagepunkter: "A) De indklagede har ikke opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, at oplysningerne i ledelsesberetningen er relevante og i overensstemmelse med foreliggende dokumentation samt hviler på rimelige forudsætninger. B) De indklagede har på et mangelfuldt grundlag afgivet positive erklæringer om, at "virksomhedens administrative og regnskabsmæssige praksis på væsentlige områder, herunder forretningsgange og interne kontrolprocedurer, er tilrettelagt og fungerer på betryggende vis", og at "bogføringen er tilrettelagt på en sådan måde, at den kan danne grundlag for indberetninger, der skal foretages til Finanstilsynet". C) De indklagedes handlinger, der er foretaget i forhold til gengivelsen af den af banken udarbejdede engagementsoversigt i revisionsprotokollatet, er ikke tilstrækkelige som grundlag for afgivelsen af erklæringerne om hvert enkelt af de 10 største engagementer, herunder manglende efterprøvelse af om opgørelsen var korrekt og fuldstændig. D) De indklagede har ved revisionen af koncerninterne transaktioner og

transaktioner med nærtstående parter ikke overholdt deres forpligtelse i henhold til § 22, stk. 2, nr. 2, i erklæringsbekendtgørelsen, hvorefter de som minimum i protokollen skal indføre oplysninger om "væsentlig usikkerhed, fejl eller mangler vedrørende virksomhedens bogholderi, regnskabsvæsen eller interne kontrol". De indklagede har heller ikke overholdt revisionsbekendtgørelsens § 6, nr. 1 og 2, samt § 5, stk. 1, nr. 3 og 4, idet de i medfør af disse bestemmelser afgivne erklæringer og oplysninger i protokollen var usande i forhold til de faktiske omstændigheder, og revision udført i overensstemmelse med god revisionsskik burde have afdækket disse forhold. E) De indklagede har ved revisionen af H transaktionen (udtaget som stikprøve) ikke forholdt sig kritisk til vurderingen af ledelsens oplysninger og har ikke indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, jf. RS 550, afsnit 16. De indklagede har ikke overholdt deres forpligtelse i henhold til erklæringsbekendtgørelsens § 22, stk. 2, nr. 2, hvorefter de som minimum i protokollen skal indføre oplysninger om "væsentlig usikkerhed, fejl eller mangler vedrørende virksomhedens bogholderi, regnskabsvæsen eller interne kontrol." De indklagede har heller ikke overholdt revisionsbekendtgørelsens § 6, nr. 1, idet den i medfør af denne bestemmelse afgivne erklæring i protokollen var usand i forhold til de faktiske omstændigheder, og revision udført i overensstemmelse med god revisionsskik burde have afdækket dette. F) De indklagede har ved revisionen af de beskrevne områder ikke udført revisionen med tilstrækkelig omhu og nøjagtighed, samt ikke i tilstrækkelig grad anvendt deres professionelle skepsis."

Revisorerne blev i det hele frifundet, idet nævnet ikke fandt det bevist af klager, at de indklagede ikke havde iagttaget god revisorskik som anført i klagen.

Kendelse af 25. juni 2015 i sag 35/2014

Klager, der var andelshaver i en andelsboligforening, klagede over foreningens revisor. Klagen angik følgende punkter: 1. At indklagede i strid med god revisorskik havde afgivet påtegning på årsrapporten 2013 for Andelsboligforeningen D om, at årsregnskabet gav et retvisende billede blandt andet i overensstemmelse med foreningens vedtægter på trods af, at bestyrelsen i hele 2013 ikke havde overholdt kravet i vedtægternes § 29, stk. 2, om at føre protokol på bestyrelsesmøderne. 2. At indklagede i sin påtegning på årsrapporten skulle have påtalt bogføringsfejl i form af udgiftsførelse af 15.000 kr. til advokat, som ikke var omtalt i bestyrelsesmødereferater og som vedrørte 2012 og ikke 2013. 3. At indklagede i sin påtegning burde have påtalt, at årsregnskabet ikke var retvisende og indeholdt betragtelig fejlinformation, idet der i årsregnskabet manglede en note om forpligtelser i regnskabet for 2013 på 6,8 mio. kr. 4. At indklagede i sin påtegning burde have påtalt, at årsregnskabets angivelse af regnskabsposten i årsrapportens side 6 "Diverse tilgodehavender" var i strid med vedtægterne og ansvarspådragende for foreningens bestyrelse, da beslutning om afholdelse af disse udgifter ikke fremgik af bestyrelsesmødereferater og ikke var godkendt af andelshaverne. 5. At indklagede sammen med bestyrelsesformand E havde begået dokumentfalsk, da det referat af generalforsamlingen, som blev udsendt til andelshaverne, var ændret i forhold til det originale referat, og ikke var underskrevet af klager, som var referent.

Nævnet frifandt revisor. Klagepunkt 1 blev afvist, da det ikke er en del af revisors erklæringsarbejde at påse, om bestyrelsen udfærdiger protokollen for bestyrelsesmøderne i overensstemmelse med vedtægterne. Vedrørende klagepunkt 2 udtalte nævnet, at det ikke kunne kritiseres, at revisor – henset til omkostningernes

størrelse sammenholdt med foreningens samlede udgifter - ikke havde gjort opmærksom på, at omkostningerne vedrørte 2012. For så vidt angår klagepunkt 3 fandt nævnet det ikke godtgjort, at revisor havde kendskab til tilbagebetalingskravet på tidspunktet for sin erklæringsafgivelse. I klagepunkt 4 udtalte nævnet, at der ikke var grundlag for at kritisere, at indklagede ikke havde fundet anledning til i sin påtegning på årsrapporten at gøre bemærkning om, at dette tilgodehavende var medtaget i årsrapporten, idet det bemærkedes, at generalforsamlingen havde godkendt regnskabet og dermed også de anførte udgifter til advokat og ingeniør, samt at udgifterne kunne gøres gældende over for andelshaveren. Klagepunkt 5 blev afvist, allerede fordi det ikke vedrørte erklæringsarbejde eller nogen del af arbejdet i forbindelse hermed.

Kendelse af 7. juli 2015 i sag 97/2014

Revisortilsynet havde rejst følgende klagepunkter over for revisor personligt: Revisor havde a) overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved ikke at tage forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven i reviewerklæringen på årsregnskabet for A ApS, b) overtrådt god revisorskik som følge af mangelfuld planlægning og dokumentation i samtlige udvalgte enkeltsager, c) overtrådt god revisorskik ved at afgive reviewerklæring på årsregnskaber for virksomheder, som ikke opfyldte betingelserne for fravalg af revision, d) overtrådt god revisorskik som følge af manglende omhu ved digital indberetning af årsregnskaberne i samtlige udvalgte enkeltsager, e) overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved ikke i revisionspåtegningen på årsrapporten for 2012 for B ApS at afgive en supplerende oplysning om et ulovligt kapitalejerlån, som var blevet indfriet i regnskabsåret, f) overtrådt erklæringsbekendtgørelsen, idet de af revisor fysisk underskrevne erklæringer i 4 ud af 6 tilfælde fremstod som en sammenblanding af henholdsvis revision og review, g) overtrådt erklæringsbekendtgørelsen, idet der i to tilfælde ikke var taget forbehold for manglende oplysninger om usikkerhed i forbindelse med going concern, og h) overtrådt revisorloven, idet revisionsprotokollen i 4 ud af 4 udvalgte revisionsager ikke indeholdt alle de krævede oplysninger i henhold til revisorlovens § 20. Sagen mod revisor personligt udsprang af en kvalitetskontrol i revisors personligt ejede revisionsvirksomhed, der var ophørt. Revisor blev fundet skyldig i de rejste klagepunkter og idømt en bøde på 75.000 kr.

Også relevant for afsnit 6.6.4. (Andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Kendelse af 7. juli 2015 i sag 6/2015

Revisortilsynet havde i forbindelse med en kvalitetskontrol indbragt revisor for at have tilsidesat god revisorskik, idet revisor ved revision af ApS havde utilstrækkelig dokumentation vedrørende revisionen af varebeholdninger, debitorer, igangværende arbejder, et skatteaktiv, forudsætning for fortsat drift og en retstvist, idet der ikke var dokumentation for revision af primobalancen, og idet erklæringsbekendtgørelsen var overtrådt ved afgivelse af påtegning vedrørende årsregnskabet, fordi der ikke var taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens §§ 53 og 64, stk. 1. Endvidere var revisor indbragt for at have tilsidesat god revisorskik ved revision af A/S, idet der var utilstrækkelig dokumentation vedrørende revision af ejendomme og kapitalandele i associerede virksomheder, og idet erklæringsbekendtgørelsen var overtrådt ved afgivelse af påtegning vedrørende årsregnskabet, fordi der ikke var taget forbehold

for overtrædelse af årsregnskabslovens § 53. Revisor, der ikke havde svaret på høring fra hverken Revisortilsynet eller Revisornævnet, blev fundet skyldig i alle klagepunkterne og pålagt en bøde på 50.000 kr.

Kendelse af 13. juli 2015 i sag 70/2014

Revisortilsynet havde klaget over, at revisors udførelse af revisionen af et årsregnskab for 2011 for et selskab var mangelfuldt dokumenteret. Nævnet fandt, at selskabets varelager var væsentligt for selskabets regnskab, og at der ikke forelå dokumentation for revisors fysiske overværelse af vareoptællingen og hans konklusion på revisionen på dette punkt. Selskabets igangværende arbejder var oprindeligt opgjort til ca. 564.000 kr., og revisor havde i forbindelse med sin revision fra kunden fået oplysning om, at der var yderligere igangværende arbejder for ca. 181.000 kr. Der forelå ikke dokumentation for revisionshandlinger vedrørende de 181.000 kr. Selskabets resultat var negativt i både 2011 og 2010, og posten goodwill i regnskabet for 2011 oversteg egenkapitalen. På denne baggrund fandt nævnet, at der var væsentlige indikationer for nedskrivning på goodwill. Revisors stillingtagen hertil var ikke dokumenteret i dennes arbejdsrapporter. Nævnet fandt, at revisors dokumentation på disse punkter havde været mangelfuld, jf. revisorlovens § 23. Revisor blev pålagt en bøde på 10.000 kr.

Kendelse af 13. juli 2015 i sag 79/2014

Revisortilsynet havde efter en kvalitetskontrol indbragt revisor personligt for nævnet. Klagen vedrørte revisors erklæring på 2 selskabers årsrapporter. I forhold til det ene selskab havde tilsynet klaget over mangelfuld dokumentation af et væsentligt skatteaktiv samt revision af efterfølgende begivenheder, mens tilsynet i forhold til det andet selskab havde klaget over mangelfuld dokumentation for going concern samt efterfølgende begivenheder. Nævnet fandt, at revisor ikke havde indhentet fornøden dokumentation for værdiansættelsen af et væsentligt skatteaktiv ved revisionen af årsrapporten for det ene selskab, og at der ikke forelå dokumentation for revision af efterfølgende begivenheder. Det fremgik af de supplerende oplysninger i revisors revisorpåtegning på årsrapporten for det andet selskab, at der forelå en væsentlig usikkerhed, der kunne rejse betydelig tvivl om selskabets mulighed for at fortsætte driften. Nævnet lagde til grund, at der ikke forelå dokumentation for, at kreditgivere ville stille tilstrækkelige kreditfaciliteter til rådighed for den fortsatte drift, og at der ikke forelå dokumentation for revision af efterfølgende begivenheder. Nævnet bemærkede vedrørende begge årsrapporter, at ledelsens regnskaberklæring ikke udgjorde tilstrækkeligt revisionsbevis for going concern eller efterfølgende begivenheder, idet en erklæring fra ledelsen ikke kunne stå alene. Nævnet fandt revisor skyldig og pålagde ham en bøde på 20.000 kr.

Kendelse af 13. juli 2015 i sag 99/2014

Revisortilsynet havde efter en kvalitetskontrol indbragt revisor for nævnet. Klagen angik dels overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af erklæring på et selskabs årsregnskab, idet revisor ikke havde taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens § 52, stk. 1, vedrørende forbud mod tilbageførsel af tidligere foretagne afskrivninger, og idet der ikke var indhentet tilstrækkeligt revisionsbevis i forbindelse med revision af going concern. Revisornævnet fandt det godtgjort, at der ved tilbageførsel af tidligere foretagne afskrivninger i årsregnskabet var sket en

overtrædelse af årsregnskabslovens § 52, og at revisor som følge heraf burde have taget forbehold i sin erklæring, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, idet der beløbsmæssigt fandtes at være tale om et væsentligt forhold. For så vidt angik revisionsbeviset var det ubestridt, at der var indikationer på usikkerheder i forhold til going concern for selskabet. Nævnet lagde endvidere til grund, at revisor indhentede balancen for perioden efter status til underbygning af ledelsens budget, men at han i øvrigt ikke foretog revisionshandlinger i forhold til, at det i budgettet forudsatte kreditmaksimum oversteg det gældende maksimum med 300.000 kr. Der forelå således ikke kredittilsagn fra pengeinstitut eller hovedaktionær. Herefter og efter kvalitetskontrollantens rapport fandt nævnet det godtgjort, at der ikke forelå tilstrækkelig dokumentation for revision af going concern. Det kunne ikke føre til andet resultat, at der var ydet selskabet en selvskyldnerkaution af et andet selskab, eller at revisor i øvrigt havde kendskab til den ultimative hovedaktionærs personlige formueforhold, idet revisors revisionshandlinger og overvejelser ikke var dokumenterede i arbejdspapirerne, hvortil kom, at en selvskyldnerkaution ikke i sig selv udgør et finansieringstilsagn. Nævnet pålagde revisor en bøde på 30.000 kr.

Kendelse af 13. juli 2015 i sagerne 108/2014 og 109/2014

Revisortilsynet indbragte efter en kvalitetskontrol to revisorer for nævnet. Begge revisorer havde afgivet revisionserklæring på et berigtiget årsregnskab for et selskab. Selskabet ejede 99 % af et andet selskab og var selv ejet 100 % af sit moderselskab. Tilsynet havde rejst følgende klagepunkter:

"a) Den afgivne revisionspåtegning er ikke udformet i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 1, nr. 1, stk. 4 og 5, § 6, stk. 1, samt § 6, stk. 2, nr. 7, idet:

1. Revisorerne har i revisionspåtegningen på det berigtigede årsregnskab taget forbehold for manglende udarbejdelse af koncernregnskab, men revisor kunne ikke nøjes med kun at afgive en konklusion med forbehold,

2. Revisorerne har ikke taget forbehold for, at det berigtigede årsregnskab er aflagt efter en forkert regnskabsklasse,

3. Revisorerne har ikke udformet revisionspåtegningen, så den indeholder oplysninger om, at revisionen omfattede både et årsregnskab samt et koncernregnskab.

b) Den afgivne revisionspåtegning er ikke udformet i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 9, idet den er dateret før ledelsespåtegningen.

c) Revisor har ikke indhentet ledelsens regnskabserklæring forud for afgivelsen af revisionspåtegningen på det berigtigede årsregnskab.

d) Der foreligger ikke dokumentation for, at revisor har revideret for begivenheder efter statusdagen."

Revisornævnet lagde som ubestridt til grund, at der skulle have været aflagt et koncernregnskab for selskabet og datterselskabet, men at der ikke blev udarbejdet koncernregnskab. Nævnet fandt, at det foreliggende erklæringsemne i henhold til erklæringsbekendtgørelsen udgjorde såvel det berigtigede årsregnskab for selskabet som et koncernregnskab for selskabet og datterselskabet. Konklusionen i den

revisionspåtegning, som revisorerne afgav, omfattede imidlertid alene et delelement af hele erklæringsemnet – det berigtigede årsregnskab for selskabet. Som følge af det manglende koncernregnskab fandt nævnet herefter ikke, at revisorerne som sket kunne nøjes med kun at afgive en konklusion med forbehold, ligesom revisionspåtegningen burde have indeholdt oplysninger om, at revisionen omfattede både et årsregnskab og et koncernregnskab. Herefter – og da det manglende koncernregnskab måtte anses for at have en væsentlig og gennemgribende indvirkning på regnskabsbrugernes forståelse af hele erklæringsemnet - havde de indklagede overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 4 og 5, og var derfor skyldige i klagepunkterne a 1) og a 3). For disse overtrædelser, og idet revisorerne blev fundet skyldige i de øvrige klagepunkter, pålagde nævnet hver revisor en bøde på 50.000 kr.

Kendelse af 27. juli 2015 i sag 100/2014

Revisortilsynet indbragte efter en kvalitetskontrol revisor for Revisornævnet. Klagepunkterne angik mangelfuld dokumentation vedrørende going concern og kapitalandele og manglende forbehold for manglende oplysninger om usikkerhed for fortsat drift. Kvalitetskontrollanten havde i forbindelse med sin kontrol ikke kunnet konstatere, at der forelå tilstrækkelig dokumentation for revisors revisionshandlinger vedrørende going concern og kapitalandele i årsrapporten for et selskab. Det var ubestridt, at indklagede ikke havde udarbejdet særskilt dokumentation for going concern, og nævnet fandt revisor skyldig i denne del af klagen. Da kvalitetskontrollanten i henhold til sin redegørelse i skema C i relation til kapitalandele havde anført, at der i arbejdspapirerne var dokumentation for værdien af 800.000 kr. ud af 825.000 kr., frifandtes revisor for den del af klagepunktet, der vedrørte manglende dokumentation for kapitalandele. Af årsrapporten for selskabet fremgik det, at egenkapitalen var tabt, hvilket kunne rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften, og ledelsen havde ikke i årsrapporten redegjort for, hvorledes årsregnskabet kunne aflægges under forudsætning af going concern. Under disse omstændigheder skulle revisor have taget forbehold for manglende omtale af usikkerheder for going concern, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, nr. 3 og nr. 4. Da revisor ikke havde taget dette forbehold, fandt nævnet revisor skyldig i denne del af klagen. Revisor blev pålagt en bøde på 15.000 kr.

Kendelse af 27. juli 2015 i sag 101/2014

Revisortilsynet indbragte efter en kvalitetskontrol revisor for nævnet, idet tilsynet klagede over, at revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporten for et selskab, idet der ikke var taget forbehold for manglende afskrivninger på grunde og bygninger. Det fremgik af årsrapporten for selskabet, at der ikke var afskrevet på grunde og bygninger, hvilket revisor havde erkendt. Det fremgik ligeledes, at der ikke var angivet brugstid for aktivet. Nævnet udtalte, at det følger af årsregnskabslovens § 43, at grunde og bygninger altid skal afskrives under hensyntagen til aktivets forventede restværdi efter afsluttet brugstid målt til værdien på tidspunktet for brugstidens begyndelse. Efter indholdet af årsregnskabslovens § 43 fandt nævnet, at muligheden for opretholdelse af en særlig vedligeholdelsesstand ikke kunne begrunde, at afskrivning ikke blev foretaget. Endvidere skulle afskrivning også finde sted, når en bygnings handelsværdi svarer til eller er højere end den bogførte værdi. Nævnet fandt, også henset til aktivets værdi i

forhold til selskabets øvrige aktiver, at revisor burde have taget forbehold for manglende afskrivning på grunde og bygninger samt have taget forbehold for manglende angivelse af brugstid på bygninger. Ved at have undladt at tage et sådant forbehold havde revisor handlet i strid med den på erklæringstidspunktet gældende erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 2, nr. 3, jf. § 1. Nævnet pålagde revisor en bøde på 10.000 kr.

Kendelse af 10. september 2015 i sag 110/2014

Skat havde indbragt en revisor for nævnet, idet revisor ikke ved afgivelse af revisorerklæringer på årsrapporterne for selskabet D ApS for 5 på hinanden følgende regnskabsår havde afgivet en supplerende oplysning om selskabets overtrædelse af momsloven, hvilke overtrædelser revisor ville have konstateret ved en gennemgang og afstemning af bogholderiets momskonti i overensstemmelse med god revisorskik. Det var samme fejl, et momstilsvar på ca. 1,6 mio. kr., der gik igen på alle regnskaberne. Revisornævnet fandt, at revisor havde tilsidesat god revisorskik blandt andet under hensyn til, at momstilsvaret på ca. 1,6 mio. kr. i alle regnskabsårene udgjorde den største post på kontoen "anden gæld" og i alle årene lå over det af revisor valgte væsentlighedsniveau, samt at en analytisk revision også burde se på sammensætningen af posten "anden gæld". Revisor blev herefter pålagt en bøde på 20.000 kr.

Kendelse af 10. september 2015 i sag 11/2015

Skat klagede over, at revisor havde tilsidesat erklæringsbekendtgørelsen i sine erklæringer i årsrapporter for regnskabsårene 2009/2010, 2010/2011 og 2012/2013 for et A/S, idet revisor havde undladt at tage forbehold for manglende revisionsbevis vedrørende væsentlige dele af selskabets udgifter. Nævnet lagde blandt andet til grund, at fakturaerne fra underleverandørerne optrådte med forskellige cvr. nr., at de anførte kreditorvirksomheder til dels ikke eksisterede, til dels ikke kendte noget til leverancer til A/S, at fakturaerne ikke var nummererede, ikke indeholdt specifikation af ydelser, timer og timepriser, samt at der ikke var foretaget betaling ved betalingsoverførsel. Nævnet lagde videre til grund, at revisor efter egen oplysning havde set en række af udgiftsbilagene i forbindelse med bogføringsassistance. Revisor blev pålagt en bøde på 40.000 kr.

Kendelse af 14. september 2015 i sag 102/2014

Revisortilsynet indbragte efter en kvalitetskontrol revisor for Revisornævnet, idet tilsynet klagede over, at revisors dokumentation for revision af årsrapporten for et selskab var mangelfuld for så vidt angik going concern. Det fremgik af ledelsesberetningen i årsrapporten for selskabet, at der var forventninger om underskud for det kommende år. Det fremgik videre af ledelsesberetningen, at selskabet havde tilstrækkelige finansieringskilder til at kunne finansiere det planlagte underskud for 2013, og at der i den forbindelse allerede inden regnskabsårets start var opnået betydelige investeringstilsagn. Ledelsen havde således på påtegningstidspunktet valgt at fortsætte driften efter det budget, der udviste et uændret "cashburn", hvorefter underskuddet skulle dækkes af kapitalindskud fra investorerne. Det var ubestridt, at der ikke forelå bindende tilsagn om finansiering fra investorerne. Henset til, at selskabet for 2013 budgetterede med og forventede et underskud, og at den fortsatte drift derfor var afhængig af den nødvendige

kapitaltilførsel, der ikke forelå bindende tilsagn om, fandt Revisornævnet, at det foreliggende revisionsbevis, navnlig i form af ledelsesberetningen samt strategiplan/businessplan og budget, hvoraf det fremgik, at der skulle indskydes yderligere kapital til dækning af det budgetterede underskud, ikke var tilstrækkeligt til, at revisor kunne vurdere ledelsens beskrivelse i ledelsesberetningen. Det kunne ikke føre til andet resultat, at samtlige investorer var repræsenteret i bestyrelsen, og at tidligere kapitalforhøjelser var blevet gennemført som planlagt. Nævnet fandt således, at den foreliggende dokumentation for revision af årsrapporten for selskabet for så vidt angik going concern var mangelfuld og pålagde revisor en bøde på 10.000 kr.

Kendelse af 30. september 2015 i sag 58/2015

Revisortilsynet klagede over, at revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporten 2013 for en fond, idet der ikke var taget forbehold for mangelfuld beskrivelse af anvendt regnskabspraksis i årsregnskabet. Indklagede, der erkendte forholdet, blev pålagt en bøde på 10.000 kr.

Kendelse af 13. oktober 2015 i sag 21/2015

Revisortilsynet havde efter en kvalitetskontrol indbragt en revisor for nævnet for i en revisionspåtegning på årsregnskabet for et selskab at have taget et forbehold, som var i strid med de underliggende arbejds papirer. Endvidere burde der være afgivet en afkræftende konklusion. Nævnet fandt det godtgjort, at revisor burde have afgivet en afkræftende konklusion på årsrapporten. Revisor blev pålagt en bøde på 30.000 kr.

Kendelse af 3. november 2015 i sag 17/2015

Revisortilsynet klagede dels over, at revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporten for 2012 for ApS 1, idet der ikke var taget forbehold for manglende afskrivninger på bygninger, dels over, at revisor havde overtrådt god revisorskik i forbindelse med revision af alle tre ved en kvalitetskontrol gennemgåede revisionssager, herunder at planlægningen var mangelfuld og dokumentationen for revision af væsentlige og risikofyldte områder var mangelfuld. Nævnet fandt revisor skyldig og pålagde ham en bøde på 40.000 kr.

Kendelse af 16. november 2015 i sag 59/2015

Rejsegarantifonden havde indbragt en revisor for nævnet, idet fonden klagede over, at revisor ikke havde opnået tilstrækkeligt revisionsbevis for nogle beløb i nogle indberetninger fra en rejseudbyder, og revisionsbeviset var dermed uegnet som grundlag for revisors konklusion på rejseudbyderens indberetninger af forudbetalinger pr. ultimo december 2014, ultimo januar 2015 og ultimo februar 2015. Rejseudbyderne skulle registreres i Rejsegarantifonden og stille garanti. Fonden kunne kræve en forhøjet garanti, hvis rejseudbyderens økonomi var så dårlig, at fonden kunne risikere at lide tab. Fonden kunne af enhver forlange alle oplysninger, som skønnedes nødvendige for at sikre, at loven blev overholdt, eller for at undgå, at fonden led tab. Rejsegarantifonden havde anmodet en rejseudbyder om at få foretaget revision af forudbetalinger fra rejsekunder omfattet af klagers dækning, det

ville sige opgørelser pr. ultimo december 2014, pr. ultimo januar 2015 og pr. ultimo februar 2015.

Revisornævnet lagde til grund, at revisor efter indholdet af Rejsegarantifondens anmodning, hvoraf det fremgik, at der var en særlig risiko for uoverensstemmelser i rejseudbyderens indberetninger, burde have været særlig opmærksom i forbindelse med sit erklæringsarbejde. Nævnet fandt, at Rejsegarantifonden havde godtgjort, at den foretagne opgørelse var forbundet med væsentlig usikkerhed, ligesom der var bestemte holdepunkter for at antage, at mulige indbetalinger fra yderligere kunder til en formidler af rejseudbyderens rejser medførte usikkerhed vedrørende den foretagne revision. Nævnet bemærkede i denne forbindelse, at revisor ikke havde søgt at korrigere de af Rejsegarantifonden påståede ufuldstændige indberetninger, og at revisor ikke havde bestridt disse. Revisor havde oplyst, at han ikke havde kunnet sikre sig, at rejseudbyderens formidler ikke havde udstedt andre fakturaer, idet deres system var for dårligt, og der manglede fakturanummer, betalingsbetingelser og cvr.nr. Nævnet fandt på denne baggrund, at revisor ikke havde sikret sig tilstrækkeligt revisionsbevis som grundlag for at forsyne opgørelserne af 31. december 2014, 31. januar 2015 og 28. februar 2015 med påtegninger uden supplerende oplysninger eller forbehold som sket. Da revisor således ikke havde udvist den fornødne nøjagtighed, som opgavens beskaffenhed krævede, fandt nævnet revisor skyldig og pålagde revisor en bøde på 75.000 kr.

Kendelse af 14. september 2015 i sag 116/2014

Revisortilsynet indbragte efter en kvalitetskontrol revisor for Revisornævnet. Tilsynet klagede for det første over, at planlægning og dokumentation for revision af væsentlige og risikofyldte områder i samtlige seks gennemgåede revisionsager var mangelfulde. Der forelå ikke tilstrækkelig dokumentation til at understøtte de afgivne revisionspåtegninger. Tilsynet klagede endvidere over, at revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen, idet der ved afgivelse af erklæring på årsregnskaberne for to selskaber ikke var taget forbehold for flere tilfælde af overtrædelse af årsregnskabsloven.

Nævnet fandt det godtgjort, at planlægning og dokumentation for revision af væsentlige og risikofyldte områder i samtlige seks gennemgåede revisionsager var mangelfuld, og at der som følge heraf ikke forelå tilstrækkelig dokumentation til at understøtte de afgivne revisionspåtegninger. Det af revisor anførte kunne ikke føre til andet resultat, idet de bilag, revisor havde henvist til, ikke dokumenterede, hvilket arbejde revisor havde udført. Revisor havde således tilsidesat pligten til at udarbejde arbejdsrapporter, der dokumenterede grundlaget for de afgivne erklæringer, jf. revisorlovens § 23, stk. 1, hvorfor han blev fundet skyldig i dette klagepunkt. Det andet klagepunkt angik beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis i årsrapporten for det ene selskab for så vidt angår ejendomme og den manglende beskrivelse af anvendt regnskabspraksis i årsrapporten for det andet selskab for så vidt angår posten Immaterielle anlægsaktiver. I årsrapporten for det ene selskab var det under Anvendt regnskabspraksis beskrevet, at fast ejendom var værdiansat til kostpris, og at der efterfølgende blev foretaget opskrivning således, at værdiansættelsen afspejlede en husleje procent på 7. Endvidere var det anført, at der ikke blev foretaget afskrivninger på ejendommene, idet værdien heraf blev anset for opretholdt gennem den løbende vedligeholdelse. Denne beskrivelse af anvendt regnskabspraksis var ikke i overensstemmelse med årsregnskabslovens kapitel 7 om indregning og måling af

anlægsaktiver, idet beskrivelsen var en sammenblanding af hovedreglen om kostpris, jf. § 36, og investeringsejendomme, jf. § 38, kombineret med en opskrivning til dagsværdi, jf. § 41. Nævnet fandt, at revisor derfor skulle have taget forbehold for, at regnskabet som følge heraf indeholdt væsentlige fejl og mangler. Forholdet var henset til størrelsen af de involverede værdier – ejendommene udgjorde 92 % af balancesummen - ikke uvæsentligt. For så vidt angår det andet selskab fremgik det af årsrapporten under Anvendt regnskabspraksis, at der ikke var nogen beskrivelse af aktivet "Erhvervede lignende rettigheder". Aktivet udgjorde 7.651.741 kr. svarende til 98 % af balancesummen. Det fremgik af årsregnskabslovens § 53, at der skulle redegøres for de indregningsmetoder og målegrundlag (værdiansættelsen), der var anvendt på posterne i balance, resultatopgørelse, noter og ledelsesberetning. Revisornævnet fandt på denne baggrund, at revisor skulle have taget forbehold for, at regnskabet ikke overholdt bestemmelserne i årsregnskabsloven, idet årsregnskabet manglede beskrivelse af selskabets væsentligste aktiv og dermed var behæftet med væsentlige fejl og mangler. Ved ikke at have taget forbehold i revisionspåtegningen på årsrapporterne for de to selskaber for overtrædelse af årsregnskabsloven havde revisor overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1 og stk. 2, nr. 2, og nævnet fandt revisor skyldig i dette klagepunkt. Revisor blev pålagt en bøde på 50.000 kr.

Kendelse af 23. december 2015 i sag 36/2015

Revisortilsynet havde efter en kvalitetskontrol indbragt revisor for Revisornævnet, idet der ved revisors afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporten for et selskab ikke forelå tilstrækkelig dokumentation for værdiansættelsen af ejendomme, og idet revisors dokumentation for going concern var mangelfuld ved afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporten for et andet selskab. Nævnet fandt, at revisor ikke havde udarbejdet tilstrækkeligt og egnet dokumentation for udførelsen af revisionen af værdiansættelsen af det ene selskabs ejendomme, idet der ubestridt alene forelå et notat vedrørende direktørens vurdering af den værdi, ejendommene kunne realiseres til, og revisor havde ikke som påkrævet efter ISA 540 udfordret ledelsens skøn over ejendommenes værdi. Der forelå således ikke nogen dokumentation for forsvarligheden af den værdi, som ejendommene, der var selskabets væsentligste aktiv, var indregnet til i årsrapporten. Efter den foreliggende dokumentation fandt nævnet ikke, at det var tilstrækkeligt godtgjort, at revisors dokumentation for going concern var mangelfuld ved afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporten for et andet selskab, hvorfor revisor blev frifundet for dette klagepunkt. Revisor blev for det første klagepunkt idømt en bøde på 10.000 kr.

Kendelse af 23. december 2015 i sag 35/2015

Revisortilsynet havde efter en kvalitetskontrol indbragt revisor for Revisornævnet, idet der ved revisors afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporten for et selskab ikke forelå tilstrækkelig dokumentation for værdiansættelsen af ejendomme, og idet revisors dokumentation for going concern var mangelfuld ved afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporten for et andet selskab. Tilsynet havde endvidere klaget over, at der ved revisors afgivelse af revisionserklæring på årsrapporten for et tredje selskab ikke havde foreligget nogen form for dokumentation for udførelse af revisionen, herunder uafhængighedsvurdering. Nævnet fandt, at revisor ikke havde udarbejdet tilstrækkeligt og egnet dokumentation for udførelsen af revisionen af værdiansættelsen af det ene selskabs ejendomme, idet der ubestridt alene forelå et

notat vedrørende direktørens vurdering af den værdi, ejendommene kunne realiseres til, og revisor havde ikke som påkrævet efter ISA 540 udfordret ledelsens skøn over ejendommens værdi. Der forelå således ikke nogen dokumentation for forsvarligheden af den værdi, som ejendommene, der var selskabets væsentligste aktiv, var indregnet til i årsrapporten. Efter den foreliggende dokumentation fandt nævnet ikke, at det var tilstrækkeligt godtgjort, at revisors dokumentation for going concern var mangelfuld ved afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporten for det andet selskab, hvorfor revisor blev frifundet for dette klagepunkt. For så vidt angik det tredje klagepunkt fandt nævnet, at revisors revision af årsrapporten for det tredje selskab ikke var planlagt og udført i overensstemmelse med de gældende krav i lovgivningen og revisionsstandarder, idet der ikke forelå nogen form for dokumentation, der relaterede sig til udførelsen af revisionen af selskabets årsrapport, herunder for uafhængighedsvurderingen. Nævnet bemærkede herved, at det ikke var tilstrækkeligt, at revisor efterfølgende havde kunnet redegøre for sine overvejelser, når disse ikke fremgik af arbejdspapirerne. Den omstændighed, at revisor gennem en længere årrække måtte have opnået et indgående kendskab til virksomheden og havde deltaget i diverse forhandlinger, kunne således ikke fritage revisor for kravene til planlægning og dokumentation for den afgivne revisionspåtegning. Særligt vedrørende dokumentationen for going concern, som efter det af revisor oplyste var det væsentligste revisionsmål, bemærkede nævnet, at de af revisor under sagen fremsendte tilsagn var dateret efter afgivelsen af revisionspåtegningen. Nævnet fandt revisor skyldig i det tredje klagepunkt og pålagde revisor en bøde på 40.000 kr., idet nævnet lagde særlig vægt på, at revisor i det tredje klagepunkt var fundet skyldig i at have afgivet en revisionspåtegning på et gennemgående mangelfuldt dokumentationsgrundlag.

Kendelse af 23. december 2015 i sag 34/2015

Tilsvarende sag som kendelse af samme dato i sag 35/2015. Revisor pålagt en bøde på 35.000 kr.

Se også kendelse af 4. juni 2015 i sag 88/2014, refereret under pkt. 6.4.3.2, kendelse af 30. januar 2015 i sagerne 9/2014 og 30/2014, refereret under pkt.6.5.2.4, kendelse af 12. februar 2015 i sagerne 28/2012 og 29/2012 og 103/2013, refereret under pkt. 6.5.2.4 samt kendelse af 9. juli 2015 i sagerne 183-190/2013, refereret under pkt. 6.5.2.4.

6.4.4.1 Erklæringsafgivelse på helt utilstrækkeligt grundlag

Kendelse af 22. juli 2015 i sag 119/2014

Erhvervsstyrelsen havde indbragt revisor for Revisornævnet for overtrædelse af revisorlovens § 16, stk. 1, og § 23, samt ISAE 3000, for ikke at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til brug for afgivelsen af vurderingsberetningen ved stiftelsen af D ApS. Revisor havde afgivet vurderingsberetning og revisorerklæring på åbningsbalancen i forbindelse med stiftelse af selskabet D ApS. Stifter var H ApS. Indskuddet bestod i en option på erhvervelse af 49 % af anparterne i F ApS. Det fremgik af sagen, at E ApS (optionsgiver) og D Ltd. (optionshaver) den 21. juli 2009 indgik en optionsaftale vedrørende anparterne i F ApS. Nævnet bemærkede, at indskuddet af optionen på erhvervelse af 49 % af anparterne i F ApS som selskabskapital i forbindelse med stiftelsen af D ApS efter selskabslovens § 35

forudsatte, at optionen var ejet af stifteren. Revisor havde oplyst, at han i forbindelse med afgivelse af vurderingsberetningen for D ApS blev præsenteret for en håndskreven seddel, som også var fremlagt i sagen. Han anførte, at han i øvrigt ikke havde grund til at betvivle ejerskabet til optionen, og at denne kunne anvendes som apportindskud. Revisornævnet fandt, at revisor på erklæringstidspunktet ikke havde sikret sig tilstrækkeligt og egnet revisionsdokumentation for, at optionen var overdraget fra den oprindelige optionshaver til det stiftende selskab, H ApS. Nævnet fandt revisor skyldig og pålagde ham en bøde på 50.000 kr.

Kendelse af 22. juli 2015 i sag 9/2015

Politiet havde klaget over, at revisor i forbindelse med sin erklæringsafgivelse ikke havde sikret tilstedeværelsen, ejendomsretten og værdiansættelsen af de indskudte aktiver, der lå til grund for stiftelsen af et A/S og et ApS. Aktiverne, som blev indskudt i A/S'et, bestod af 2 motorcykler, 3 biler, 2 trailere, en skurvogn samt maskiner og værktøj. Revisor erklærede, at der var aktiver til en værdi på 500.000 kr. på grundlag af en andens vurderingsberetning. Aktiverne, som blev indskudt i ApS, bestod i aktiver indskudt af A/S'et. Nævnet bemærkede indledningsvist, at den omstændighed, at revisors godkendelse var bortfaldet efter afgivelsen af de 2 erklæringer, ikke kunne føre til, at nævnet var afskåret fra at tage stilling til de rejste klagepunkter. Da revisor ikke havde indgivet indlæg til Revisornævnet, lagde nævnet klagers dokumentation til grund for sagens behandling. Det fremgik af en afhøringsrapport, at revisor ikke havde udført stikprøvekontrol eller foretaget sig noget aktivt for at sikre sig, at værdierne var til stede, samt at han ikke havde modtaget noget materiale fra stifteren. Revisornævnet fandt, at revisor ikke havde sikret tilstedeværelsen - herunder værdiansættelsen - af de indskudte aktiver i forbindelse med afgivelsen af sine erklæringer. Nævnet fandt revisor skyldig i klagen, idet han ikke havde indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for at kunne afgive konklusioner i erklæringerne i forbindelse med stiftelsen af de to selskaber. Forholdene var begået forud for 2 tidligere nævnskendelser, hvorved revisor var pålagt bøder for i alt 200.000 kr., herunder for et ligeartet forhold. Princippet i straffelovens § 89 førte til, at nævnet ikke fandt grundlag for at udmåle en tillægsbøde.

Også relevant under afsnit 6.6.2 (Gentagelsesvirkning).

6.4.4.2 Aktionærlån

Kendelse af 9. oktober 2015 i sagerne 4/2015 og 5/2015

Revisortilsynet havde efter en kvalitetskontrol indbragt 2 revisorer for nævnet. Tilsynet klagede over, at revisorerne havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen, idet der i revisionspåtegningen på et årsregnskab for 2012 ikke var givet supplerende oplysning om et ulovligt kapitalejerlån, og idet der ikke var taget forbehold for manglende præsentation af tilgodehavender hos ledelse samt note i henhold til årsregnskabslovens §§ 23 og 73. De indklagede havde påstået afvisning, subsidiært frifindelse. Indklagede havde vedrørende sagens formalitet gjort gældende, at klagen, som dannede grundlag for nævnets høring af revisorerne, indeholdt en række fejl, der i sig selv burde medføre, at nævnet afviste at realitetsbehandle sagen. Revisorerne havde blandt andet henvist til, at tilsynet i formuleringen af selve klagen havde henvist til selskabets årsrapport for 2011, mens der i sagsfremstillingen var refereret til årsrapporten for 2013. Nævnet lagde vedrørende sagens formalitet til grund, at

såvel revisorerne som tilsynet - særligt i kraft af kvalitetskontrollantens kontrolrapporter med bilag, der gennem hele sagsforløbet havde været såvel Revisortilsynet som revisorerne bekendt - havde haft kendskab til, at klagen angik selskabets årsrapport for 2012 samt, at revisorerne havde haft lejlighed til på betryggende måde at udtale sig herom, både over for kvalitetskontrollanten og Revisortilsynet. Nævnet lagde endvidere i forhold til sagsbehandlingen i nævnet vægt på, at revisorerne meget tidligt i sagsforløbet fik oplysning om, at der var fejlskrift i tilsynets klage netop vedrørende regnskabsåret. Når hensås hertil samt til, at de indklagede gennem hele sagsforløbet havde afgivet udtalelser vedrørende det relevante regnskabsår 2012, fandt nævnet ikke grundlag for at afvise sagen.

Vedrørende sagens realitet lagde nævnet til grund, at revisorerne i årsrapporterne for selskabet for regnskabsårene 2008, 2009, 2010, 2011 samt 2013 afgav supplerende oplysning om ulovligt aktionærlån, at selskabernes reelle ejer og dennes hidtidige samlever havde ophævet samlivet i 2012, at de ulovlige aktionærlån, der blev afgivet supplerende oplysninger om, angik samleversens fri bolig, herunder "fri energi", at der ikke i den første tid efter samlivsophævelsen blev indgået skriftlig lejekontrakt vedrørende den tidligere samlevers fortsatte beboelse, nu leje, af boligen, at der ikke var indgået en sådan skriftlig lejekontrakt på tidspunktet for erklæringsafgivelsen, at lejekontrakt vedrørende boligen, der ikke af nogen af parterne var fremlagt i sagen, først blev skriftligt indgået i forbindelse med dennes ikrafttræden fra 1. januar 2013, at revisorerne på forespørgsel til selskabets ledelse i forbindelse med deres revision samt i forbindelse med indgåelse af ny lejekontrakt fik oplyst, at den tidligere samlever var blevet beskattet af såvel fri bolig som værdi af frit forbrug samt, at revisorerne - da de fik modsat rettede oplysninger ved bistand til den tidligere samlevers personlige forskudsregistrering - udarbejdede internt notat af 2. september 2013 og foretog efterfølgende regulering i årsrapporten for selskabet, men for regnskabsåret 2013. Nævnet lagde endvidere til grund, at revisorerne ikke på erklæringstidspunktet ud fra de foreliggende oplysninger, herunder oplysningen om beskatning af "fri energi", kunne eller burde have foretaget yderligere undersøgelser. På denne baggrund frifandtes revisorerne.

Kendelse af 18. november 2015 i sag 33/2015

Skat havde indbragt en revisor for nævnet, idet Skat havde klaget over, at revisor havde tilsidesat erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, nr. 1, ved sin afgivelse af revisionserklæring på årsrapporter for regnskabsårene 2012 og 2013 for et selskab, idet revisor havde undladt at medtage supplerende oplysning om selskabets overtrædelse af kildeskattelovens § 46, stk. 1, arbejdsmarkedsbidragslovens § 7, skattekontrollovens § 7, stk. 1, skattekontrollovens § 14, stk. 2, og kildeskattelovens § 74. Skat havde endvidere klaget over, at revisor ved sin afgivelse af revisionserklæring på årsrapport for regnskabsåret 2013 for samme selskab havde tilsidesat erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, nr. 2, idet han havde undladt at medtage supplerende oplysning om selskabets overtrædelse af selskabslovens § 210, idet selskabet i årets løb havde ydet lån til selskabets direktør og anpartshaver.

Revisornævnet lagde til grund, at selskabet i regnskabsårene 2012 og 2013 løbende over en mellemregningskonto havde afholdt en række private udgifter m.v. for selskabets direktør og eneanpartshaver. Beløbet udgjorde 550.000 kr. i 2012 og 400.000 kr. i 2013. Det var oplyst, at der ikke var ansatte i selskabet ud over direktøren. I årsrapporten for 2012 havde revisor afgivet supplerende oplysning om,

at selskabet havde ydet et ulovligt lån til anpartshaveren, men at det var afviklet inden regnskabsårets udløb. Beløbet var blevet anset som vederlag til direktøren/anpartshaveren og indberettet som B-indkomst vedrørende indkomståret 2012. For 2013 blev afholdelsen af private udgifter m.v. ligeledes anset som skattepligtige og indberettet til Skat som B-indkomst. For dette regnskabsår afgav revisor ikke en supplerende oplysning om ulovligt kapitalejrlån.

Efter ligningslovens § 16E, der blev indført med virkning fra den 14. august 2012, og forarbejderne hertil, jf. bemærkningerne til lovforslag nr. L 199 af 14. august 2012, skulle egentlige lån til en hovedaktionær eller anpartshaver behandles efter skattelovgivningens almindelige regler om hævnings uden tilbagebetalingspligt. En hævning uden tilbagebetalingspligt ville alt efter de konkrete omstændigheder være skattepligtig som løn, udbytte eller tilskud m.v. Det fremgik videre af forarbejderne, at hvis aktionæren var ansat i selskabet, ville selskabet have fradrag for beløbet som en lønudgift, hvis der var tale om vederlag for personligt arbejde, og det samlede vederlag, inklusive lånet, kunne rummes inden for en rimelig aflønning af aktionæren for det udførte arbejde. Revisor havde anført, at der på tidspunktet for erklæringsafgivelserne den 31. maj 2013 og 30. maj 2014 var begrundet usikkerhed om, hvorledes skattereglerne om kapitalejrlån/transaktioner med kapitalejere skulle fortolkes, særligt i relation til den praktiske håndtering og et heraf evt. afledt ledelsesansvar.

Revisornævnet fandt imidlertid, at det burde have stået klart for revisor - som offentlighedens tillidsrepræsentant - at der var tale om løbende hævnings på selskabets konto til direktøren/eneanpartshaveren, og som udgjorde et rimeligt vederlag for dennes personlige arbejde for selskabet, og at vederlaget derfor skulle beskattes som A-indkomst med heraf følgende krav om, at selskabet skulle indeholde A-skat og AM-bidrag, og at selskabet var forpligtet til at sørge for korrekt indberetning til eIndkomst, samt at der var mulighed for strafferetlige sanktioner ved manglende indeholdelse. Revisor burde derfor have afgivet supplerende oplysninger om, at gage til selskabets direktør og anpartshaver var godskrevet mellemregningskontoen med selskabet, uden at der var sket indeholdelse af A-skat og AM-bidrag i henhold til kildeskattelovens § 46, stk. 1, arbejdsmarkedsbidragslovens § 7 og skattekontrollovens § 7, stk. 1, hvilket selskabets ledelse kunne ifalde strafansvar for, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, nr. 1.

For så vidt angik det andet klagepunkt var det ubestridt, at selskabet - som det også var tilfældet i 2012 - i løbet af året 2013 ydede lån til selskabets direktør og anpartshaver. Et sådant pengeudlån udgjorde en overtrædelse af selskabslovens § 210 og kunne medføre strafansvar for selskabets ledelse, jf. § 367. Revisor burde derfor også for så vidt angår regnskabsåret 2013 have afgivet supplerende oplysning om ulovligt anpartshaverlån til selskabets direktør og anpartshaver, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, nr. 2. Revisor blev pålagt en bøde på 20.000 kr.

6.4.5 Kvalitetsmangler ved andre dele af revisors bistand

Kendelse af 16. december 2015 i sag 26/2015

Skat klagede i forbindelse med revisors erklæringsafgivelse på flere årsregnskaber dels over, at erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 2, var tilsidesat, idet der ikke

var taget forbehold for manglende dokumentation for korrekt opgørelse og tilsvær for merværdiafgift, dels over, at erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, nr. 1, var tilsidesat, idet der ikke var afgivet supplerende oplysning om ledelsens mulige ansvar for overtrædelse af momslovens §§ 56 og 57, kildeskattelovens § 46, stk. 1, og § 85, stk. 2, samt arbejdsmarkedsbidragslovens § 7.

Revisornævnet afviste klagepunktet vedrørende indklagedes udarbejdelse af momsangivelser - i klagen formuleret som "undladt at tage forbehold for manglende dokumentation for korrekt opgørelse af tilsvær for merværdiafgift"-, idet dette arbejde ikke i sig selv er en del af processen vedrørende erklæringsafgivelse, men er en selvstændig arbejdsopgave uafhængig af erklæringsafgivelsen.

Nævnet fandt klagen vedrørende manglende forbehold for ledelsens eventuelle ansvar for overtrædelser af de i klagen anførte skattelove, momslov mv. bevist.

Revisor var tidligere to gange pålagt bøder - for i alt 200.000 kr. - for tilsidesættelse af god revisorskik, og de nu påkendte lovovertrædelser lå forud for disse afgørelser. Efter princippet i straffelovens § 89 blev revisor ikke pålagt en tillægsbøde. Revisortilsynet anvendte henvisningen til princippet i straffelovens § 89 uagtet, den ene af de to tidligere kendelser var indbragt for domstolene og fortsat verserede.

Også relevant for afsnit 6.6.2 (Gentagelsesvirkning).

6.4.6 Adfærdsmangler

Kendelse af 20. maj 2015 i sag 89/2014

Klager klagede over, at revisor ikke havde udvist fornøden omhu og professionel kompetence ved erklæringsafgivelse på årsrapporter for 2007 og 2008 for klagers daværende virksomhed F. Klagen angik, at Skat ikke havde kunnet godkende et underskud i et andet regnskabsår end det, underskuddet relaterede sig til, at revisor ikke havde indleveret årsrapport rettidigt til Skat, og at revisor ikke havde oplyst klager om mulighederne for ordinær og ekstraordinær genoptagelse for såvel skatteansættelse som momsefterangivelse.

Revisor blev frifundet for de rejste klagepunkter. Nævnet fandt, at de to første klagepunkter beroede på klagers egne forsømmelser i forbindelse med fremskaffelse af grundlaget for revisors erklæringsafgivelse, dog blev den del af klagen, der vedrørte rådgivning om genoptagelse af momsefterangivelse afvist, fordi indklagede ikke havde afgivet erklæring om moms.

Kendelse af 25. marts 2015 i sag 144/2013

To anpartsselskaber havde i forbindelse med revisorskifte klaget over selskabernes tidligere revisor, idet han som fratrædende revisor ikke var fremkommet med relevant materiale, hvilket havde bevirket en række uafklarede spørgsmål i selskabernes årsrapporter, og idet han ikke "fra egen kontrol" var i stand til at dokumentere væsentlige poster i regnskabet. Revisor blev frifundet for klagepunkterne vedrørende de uafklarede spørgsmål, idet Revisornævnet udtalte, at det fremgik af bemærkningerne til revisorlovens § 18, stk. 2, at baggrunden for, at den fratrædende revisor har pligt til at give den tiltrædende revisor adgang til alle relevante

oplysninger om den virksomhed, erklæringen vedrører, er, at den tiltrædende revisors arbejde skal kunne gennemføres i overensstemmelse med god revisorskik og således, at manglende oplysninger – isoleret set – ikke får den konsekvens, at erklæringen på årsregnskabet forsynes med forbehold. Da det ikke var dokumenteret, at den nye revisor havde måttet tage forbehold i påtegningerne på årsrapporterne, og da klagerne efter revisors oplysninger selv var i besiddelse af de relevante bilag, blev revisor frifundet. Klagepunktet vedrørende dokumentation fra revisors "egen kontrol" blev afvist, dels fordi det ikke var konkretiseret, dels fordi der ved egenkontrol almindeligvis forstås revisors pligt til at have et kvalitetsstyringssystem, og at alene Revisortilsynet og Erhvervsstyrelsen er kompetente til at påtale revisors manglende overholdelse og benyttelse heraf.

Kendelse af 26. marts 2015 i sag 33/2014

Fem selskaber klagede over revisor vedrørende revisionen af to af selskaberne. Klagen angik nærmere, at klagerne havde været udsat for en helt uacceptabel adfærd fra revisors side, og at revisor havde gjort sig skyldig i en række væsentlige fejl i relation til årsrapporter for 2012/13: 1. Underkendelsen af det skattefri koncerntilskud var en faglig fejl, som burde bebrejdes revisionen og som - muligvis - var erstatningsansvarspådragende, for så vidt det måtte kunne dokumenteres, at det antagne revisionsforbehold havde ført til tab for virksomheden. 2. Det var en fejl overhovedet at stille spørgsmål ved, om regnskabet kunne afleveres som going concern. Der havde på intet tidspunkt været tale om, at koncernens finansielle samarbejdspartnere havde haft overvejelse om at afslutte samarbejdet. Snarere tvært imod. Hele forestillingen om finansieringsvanskeligheden var et problem, som var opfundet af revisionen med det formål at problematisere - og derved fordyre - regnskabsaflæggelsen. 3. Det var helt uantageligt vedvarende at fremsende afregninger og samtidig true med at indstille arbejdet, med mindre der blev betalt. Ultimativt kunne manglende indlevering af årsrapporten have medført opløsning af selskabet, med alt hvad det indebar af mistet goodwill, kredittab, mv.

Revisor blev frifundet i klagepunkterne 1 og 2. Vedrørende klagepunkt 3 bemærkede nævnet, at klager over revisors vederlag ikke kunne indbringes for nævnet. Nævnet anså sig imidlertid kompetent til at behandle klagepunkt 3, da en revisors vægring ved at udføre yderligere arbejde, medmindre revisor modtager betaling for allerede udført arbejde, er omfattet af processen fra opdragets afgivelse til den endelige erklæring. Det fremgik af sagen, at revisor havde fremsendt en række e-mails til klagerne, hvoraf fremgik, at revisor anmodede om betaling af tre fakturaer, hvis arbejdet skulle færdiggøres. En af e-mailene indeholdt følgende udtalelse: *"Differencen... (forskellen mellem medgået honorar pr. 10. november 2013 ...incl moms og det tidligere aftalte faste honorar... incl moms) bliver vi nød til at finde en løsning på. Det behøver ikke at ske i dag - men det skal ske inden vi påtegner årsrapporterne. Jeg vil ikke risikere, at vi bliver fanget i en uafhængighedskonflikt, hvor vi har ikke-betalt honorar samtidig med en potentiel situation, hvor vi skal tage stilling til om der foreligger forbehold (f.eks. going concern) eller supplerende oplysninger. En sådan situation kan være rigtig skidt for alle - så det skal vi bare undgå. Uafhængighed er en af de vigtigste ting for vores revisionsarbejde."* Det fremgik videre af sagen, at pengeinstitutterne havde givet tilsagn om fortsat finansiering. Klagerne betalte med forbehold for tilbagesøgning. Nævnet fandt revisor skyldig i klagepunktet og udtalte herunder: *"Revisornævnet finder på denne*

baggrund, at revisor uberettiget har henvist til uafhængighedsreglerne som begrundelse for at kræve betaling i den foreliggende situation. Endvidere finder nævnet, at revisor, der var bekendt med pengeinstitutternes finansieringstilsagn, som ovenfor beskrevet, har overtrådt god revisorskik ved at have krævet betaling som sket."

Revisor blev pålagt en bøde på 25.000 kr.

Kendelse af 4. juni 2015 i sag 66/2014

Klager (en kommune) havde indbragt en revisor for nævnet, idet der blev klaget over, at de til klager indsendte årsrapporter for 2013 for A ApS og B ApS, som revisor havde meddelt revisionspåtegning uden forbehold eller supplerende oplysninger, ikke var identiske med de til Erhvervsstyrelsen indleverede årsrapporter, og at revisionspåtegningerne på de til klager indsendte årsrapporter dermed ikke var korrekte.

Revisornævnet fandt revisor skyldig i den rejste klage, idet nævnet udtalte: *"...Det er ubestridt, at indklagede har afgivet revisionspåtegninger uden forbehold på såvel de årsrapporter for A ApS og B ApS for 2013, som er indgivet til Erhvervsstyrelsen, som de årsrapporter, der er indgivet til Tilsynsmyndigheden, og at indklagede i samtlige påtegninger har erklæret, at årsrapporterne er aflagt i overensstemmelse med årsregnskabslovens bestemmelser for klasse B virksomheder. Tilsvarende fremgår af ledelsespåtegningerne. Det lægges endvidere som ubestridt til grund, at indholdet af og oplysningerne i de årsrapporter, der er indgivet til klager, på flere punkter ikke svarer til indholdet i de årsrapporter for 2013 for A ApS og B ApS, som er indgivet til Erhvervsstyrelsen. Der er således væsentlige afvigelser i blandt andet oplysningerne om selskabernes resultat, balanceværdier og egenkapital. I årsrapporten for B ApS, der er indgivet til Erhvervsstyrelsen, er endvidere medtaget mellemværender med tilknyttede virksomheder, mens tilsvarende oplysninger ikke fremgår af årsrapporten indgivet til Tilsynsmyndigheden, og i det regnskab for A ApS, som er indgivet til Tilsynsmyndigheden, er ikke indregnet skat. Dette er i strid med årsregnskabsloven, som er årsrapporternes begrebsramme. Uanset at det kan lægges til grund, at fravigelserne – i hvert fald i et vist omfang – er sket efter instruks fra de daværende Tilsynsmyndigheders side, og uanset at det i afsnittet om anvendt regnskabspraksis i årsrapporterne til Tilsynsmyndigheden er anført, at regnskaberne efter Tilsynsmyndighedens ønske ikke indeholder selskabets skattemæssige forpligtelser m.v., finder Revisornævnet, at afvigelserne fra årsregnskabslovens regler er af en så væsentlig karakter og ikke fremgår af årsrapporterne til Tilsynsmyndigheden i tilstrækkelig grad, at indklagede i erklæringerne på årsrapporterne til Tilsynsmyndigheden burde have taget forbehold for afvigelserne, jf. den dagældende erklæringsbekendtgørelse, bekendtgørelse nr. 668 af 26. juni 2008 om godkendte revisorers erklæringer, § 6, stk. 2, nr. 2, jf. stk. 1, hvorefter revisor i sin revisionspåtegning skal tage forbehold, hvis regnskabet indeholder væsentlige fejl og mangler, og at forbehold altid skal tages, når regnskabet ikke indeholder krævede oplysninger, medmindre de manglende oplysninger er uvæsentlige, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, nr. 2. Ved at have afgivet revisionspåtegninger på årsrapporterne til Tilsynsmyndighederne for 2013 for A ApS og B ApS med angivelse af, at årsrapporterne udarbejdes efter årsregnskabsloven og uden at tage forbehold for, at årsrapporterne på væsentlige områder afviger fra årsregnskabslovens regler - og dermed fra de til Erhvervsstyrelsen indgivne*

årsrapporter - har indklagede således overtrådt erklæringsbekendtgørelsen og tilsidesat god revisorskik og findes derfor skyldig i den rejste klage.” Revisor blev pålagt en bøde på 10.000 kr. Nævnet tog ved bødefastsættelsen et vist hensyn til, at revisor efter sin forklaring kontaktede sin faglige organisation vedrørende de af tilsynsmyndighederne opstillede krav og i erklæringerne henviste til, at årsrapporterne var aflagt i overensstemmelse også med tilsynsmyndighedens krav.

Også relevant for afsnit 6.6.4. (Andre forhold af betydning for strafudmålingen).

6.5 Revisortilsynet

6.5.1.1 Afgrænsning i forhold til Erhvervsstyrelsen

Ingen sager i beretningsåret.

6.5.1.2 Udøvelsen af Revisortilsynets påtalebeføjelse

Kendelse af 27. august 2015 i sag 86/2014

Revisortilsynet havde efter en kvalitetskontrol indbragt revisor for Revisornævnet. Tilsynet havde klaget over, at revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved ikke at have taget forbehold for flere tilfælde af overtrædelse af årsregnskabsloven i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaberne for 4 selskaber, og ved at have afgivet en supplerende oplysning i en situation, hvor der skulle have været taget forbehold i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for et selskab. Revisor påstod afvisning, subsidiært frifindelse.

Vedrørende sagens formalitet havde revisor blandt andet anført, at der var sket sagsbehandlingsfejl i forbindelse med sagens behandling ved Revisortilsynet, og at fejlene var af en sådan karakter, at der ikke var det fornødne forvaltningsretlige grundlag for sagen. Revisor havde herunder anført, at Revisortilsynet i sin høringsskrivelse, der efter revisors protest mod kontrollantens oprindelige rapport væsentligt skærpede erklæringen i forhold til revisor, var i strid med det forvaltningsretlige forbud mod reformatio in pejus, og at forvaltningsakten allerede af den grund var ugyldig med den virkning, at den ikke kunne danne grundlag for sagens behandling ved Revisornævnet.

Revisornævnet udtalte: *”Som fastslået ved Revisornævnets afgørelse af 29. juni 2011 i sag 4/2010 følger det af Revisortilsynets lovbestemte opgaver, at tilsynet (heller) ikke ved klage til nævnet er bundet af de fakta, som kontrollanten har lagt til grund for sin erklæring, eller af den bedømmelse, som kontrollanten har anlagt, men er berettiget til at inddrage forhold, som ikke har ført til påtale i form af forbehold i kontrollantens erklæring, jf. revisorlovens § 35, stk. 4, såfremt den kontrollerede har haft lejlighed til at udtale sig, inden beslutningen om indbringelse for nævnet er truffet. Revisortilsynet har således hjemmel til – som sket – selvstændigt at tage stilling til, om der foreligger fejl, mangler eller forbedringsområder hos den kontrollerede – om fornødent ved selv at udføre eller deltage i kontrolbesøg os denne. Herefter, og da Revisortilsynet har foretaget høring af indklagede inden afgørelsen om indbringelse for nævnet, finder Revisornævnet ikke, at den gennemførte*

kvalitetskontrol er behæftet med mangler, og indklagedes påstand om afvisning tages herefter ikke til følge.”

Revisornævnet fandt revisor skyldig i klagen bortset fra et enkelt klagepunkt om manglende forbehold for en manglende noteoplysning om pantsætning og pålagde revisor en bøde på 30.000 kr.

Kendelse af 10. september 2015 i sag 81/2014

Revisortilsynet indklagede revisor for a) at have overtrådt erklæringsbekendtgørelsen, idet der ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for ApS 1 for 2012 ikke var taget forbehold for manglende beskrivelse af usædvanlige forhold, der relaterede sig til usikkerhed om going concern, og b) at have overtrådt erklæringsbekendtgørelsen i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for selskabet A/S 2 for 2012 og koncernregnskabet for ApS Holding3 for 2012, idet der ikke var taget forbehold for manglende overholdelse af årsregnskabsloven i relation til ikke retvisende præsentation af igangværende arbejder, idet der i årsregnskaberne alene indgik nettoværdier.

Revisor gjorde for nævnet gældende, at en klage fra Revisortilsynet skulle afvises, idet det havde været ugyldigt, at kvalitetskontrollanten havde udvidet sin gennemgang af konkrete sager, herunder inddraget en årsrapport for et selskab for det - i forhold til det udtagne regnskabsår - efterfølgende regnskabsår. Revisornævnet fandt ikke grundlag for at afvise klagepunktet af denne grund, og nævnet anførte blandt andet, at efter de på kontroltidspunktet gældende regler og efter de gældende regler kunne kvalitetskontrollanten frit udvide sin kvalitetskontrol til også at omfatte årsregnskab for det efterfølgende år.

Revisor blev for tilsidesættelse af god revisorskik vedrørende klagepunkt a, der drejede sig om manglende forbehold, og klagepunkt b pålagt en bøde på 25.000 kr.

6.5.2 Standardbøden ved virksomhedsansvar for mangler ved kvalitetsstyringssystem

6.5.2.1 Når et kvalitetsstyringssystem slet ikke er anskaffet

6.5.2.2 Når et kvalitetsstyringssystem er anskaffet (og eventuelt installeret), men ikke taget i brug

Ingen sager i beretningsåret.

6.5.2.3 Når et kvalitetsstyringssystem er anskaffet, installeret og taget i brug, men systemet lever efter sit indhold ikke op til gældende krav

Kendelse af 18. maj 2015 i sag 76/2014 og 75/2014

Revisortilsynet havde i forbindelse med en kvalitetskontrol indbragt såvel revisionsvirksomheden (sag 76/2014) som revisor personligt (sag 75/2014). Overfor revisionsvirksomheden klagede tilsynet over, 1) at virksomheden ikke havde sikret, at kvalitetsstyringssystemet var tilstrækkeligt beskrevet for så vidt angår kunder, der var omfattet af revisorlovens § 21, stk. 3, (defineret som "virksomheder, som har

værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked i et EU-land eller et EØS-land") 2) at der ikke var anvendt en tilstrækkelig kvalificeret person til at foretage kvalitetssikringsgennemgang af disse kunder, 3) at den udførte overvågning var utilstrækkelig for så vidt angik disse kunder, og at den foreliggende gennemsigthedsrapport var gjort tilgængelig på revisionsvirksomhedens hjemmeside den 7. oktober 2013, hvilket ikke var i overensstemmelse med den frist på 3 måneder efter regnskabsårets udløb, der fremgår af revisorlovens § 27, stk. 1. Overfor revisor personligt klagede tilsynet over, 4) at god revisorskik var overtrådt ved revisionen af koncernregnskabet for et A/S, idet revisor ikke havde opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for de væsentligste regnskabsposter og 5), at revisor ikke havde taget forbehold for manglende oplysninger i koncern- og årsregnskabet angående revisionshonoraret i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, nr. 2.

Såvel revisionsvirksomheden som revisor personligt blev fundet skyldig i de rejste klager. Revisionsvirksomheden blev pålagt en bøde på 100.000 kr. Revisor personligt blev pålagt en bøde på 10.000 kr. Vedrørende bøden til virksomheden udtalte nævnet: *"Efter fast praksis er udgangspunktet for sanktionsfastsættelsen over for revisionsvirksomheder, at der pålægges en bøde på 100.000 kr. - når der ikke foreligger særlige omstændigheder - i de tilfælde, hvor revisionsvirksomheden ikke har anskaffet et kvalitetsstyringssystem, eller hvor systemet - selv om det er anskaffet - ikke levede op til gældende krav. I dette tilfælde har den indklagede revisionsvirksomhed et kvalitetsstyringssystem, der er tilfredsstillende for erklæringsopgaver, der ikke er store eller vedrører børsnoterede virksomheder. Det er imidlertid som ovenfor fastslået ikke tilfredsstillende for virksomheder omfattet af revisorlovens § 21, stk. 3. Da revisionsvirksomheden reviderer en sådan virksomhed, finder nævnet, at sanktionen må følge nævnets praksis, idet der ikke findes at foreligge særlige omstændigheder, der kan føre til en mindre sanktion. Det forhold, at virksomheden kun har en kunde omfattet af revisorlovens § 21, stk. 3, kan således ikke føre til en nedsættelse af bøden henset til de krav, der stilles til revision af sådanne virksomheder."*

Kendelse af 7. juli 2015 i sagerne 106/2014 og 107/2014

Revisortilsynet havde i forbindelse med en kvalitetskontrol indbragt såvel revisionsvirksomheden som revisor personligt. Revisortilsynet havde klaget over, at revisionsvirksomheden ikke havde implementeret og anvendt et tilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem, og at revisionsvirksomhedens procedurer for intern overvågning var utilstrækkelige, og at der ikke var gennemført tilstrækkelig overvågning. Nævnet fandt, at revisionsvirksomheden ikke havde en skriftlig manual tilpasset virksomheden, som indeholdt en beskrivelse af handlepligt, såfremt der forelå trusler mod revisors uafhængighed, og procedurer for revisors opgaver i relation til blandt andet økonomisk kriminalitet, passende konsultation på erklæringsopgaven vedrørende risikofyldte og komplicerede forhold, dokumentation og opbevaring heraf. Endvidere var det bevist, at overvågning ikke havde været tilstrækkeligt udført. Nævnet fandt, at disse mangler ved kvalitetsstyringssystemet havde en sådan alvorlig og graverende karakter, at det hermed kunne lægges til grund, at den indklagede revisionsvirksomhed ikke havde etableret og implementeret et tilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem. Revisionsvirksomheden blev i overensstemmelse med nævnets faste praksis pålagt en bøde på 100.000 kr.

Tilsynet havde i forhold til revisor personligt klaget over, at han havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaberne for 4 selskaber, idet der ikke var taget forbehold for flere tilfælde af overtrædelse af årsregnskabsloven. I forhold til et af selskaberne var der tillige klaget over, at planlægningen og udførelsen af revisionen af koncernregnskabet var mangelfuld, at revisionsprotokollatet var mangelfuldt, og at en del af dokumentationen først var indhentet efter afgivelse af revisionspåtegning. Endelig havde tilsynet klaget over, at planlægningen af revisionen var mangelfuld og dokumentation for revision af væsentlige og risikofyldte områder var mangelfuld for så vidt angik 2 selskaber. Nævnet fandt det godtgjort, at der for de 4 selskabers vedkommende manglede omtale af væsentlige regnskabsposter under anvendt regnskabspraksis. Der var endvidere manglende noteoplysninger i 3 af selskabernes regnskaber. Nævnet fandt, at revisor burde have taget forbehold for de manglende beskrivelser af væsentlige regnskabsposter i anvendt regnskabspraksis samt de manglende noteoplysninger i de enkelte årsregnskaber. Revisor havde herved overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6. Revisornævnet fandt det efter indholdet af revisionsprotokollatet ikke godtgjort, at revisor ved afgivelse af protokollatet havde handlet i strid med god revisorskik og frifandt for denne del af klagepunktet. Under hensyn til, at 2 af klagepunkterne mod revisor var sanktioneret over for revisionsvirksomheden - der var en enkeltmandsvirksomhed - fandt nævnet i overensstemmelse med fast praksis, at straffen for disse klagepunkter skulle bortfalde. For klagepunktet vedrørende manglende forbehold for flere tilfælde af overtrædelse af årsregnskabsloven blev revisor pålagt en bøde på 30.000 kr.

6.5.2.4 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

Kendelse af 30. januar 2015 i sagerne 9/2014 og 30/2014

Revisortilsynet havde i forbindelse med en kvalitetskontrol indbragt såvel revisionsvirksomheden (sag 9/2014) som revisor personligt (sag 30/2014). Overfor revisionsvirksomheden klagede tilsynet over, at kvalitetsstyringssystemet ikke blev anvendt i fornødent omfang, idet der ikke var dokumentation for, at der var udført tilstrækkelige handlinger i forbindelse med væsentlige og risikofyldte områder, og at der ikke var foretaget overvågning af kvalitetsstyringssystemet i overensstemmelse med revisionsvirksomhedens procedurer herfor. Overfor revisor personligt klagede tilsynet over, at der i 4 ud af 6 sager ikke var dokumentation for, at der var udført tilstrækkelige handlinger i forbindelse med revision af væsentlige og risikofyldte områder, at revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen, idet der i revisionspåtegningen for ApS1 for 2011/2012 ikke var taget forbehold for, at årsrapporten ikke var aflagt i overensstemmelse med årsregnskabsloven, at revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen, idet der i revisionspåtegningen for ApS2 for 2011 ikke var taget forbehold for, at der ikke var foretaget afskrivninger på immaterielle aktiver, samt at revisionspåtegningen i 4 ud af 6 sager var dateret, før ledelsen havde underskrevet ledelsespåtegningen.

Såvel revisionsvirksomheden som indklagede personligt blev fundet skyldig i de rejste klagepunkter. For så vidt angik klagen over, at revisionsvirksomheden ikke anvendte kvalitetsstyringssystemet i fornødent omfang udtalte nævnet følgende: "*Det beror på*

en sædvanlig bevisvurdering, om Revisortilsynet har ført bevis for, at kvalitetsstyringssystemet ikke anvendes i tilstrækkelig grad og dermed ikke efterleves.

I denne tilfældegruppe vil forekomsten af fejl og mangler ved enkeltsagskontrollen sædvanligvis - som det også er tilfældet i denne sag - blive påberåbt af Revisortilsynet som udgørende beviset for, at der er virksomhedsansvar for revisionsvirksomheden for utilstrækkelig efterlevelse. Når kontrollanten har fulgt Revisortilsynets retningslinjer og stikprøvevis udtaget det foreskrevne antal sager til enkeltsagskontrol, vil nævnet normalt anse grundlaget for kontrollen for at være repræsentativt for kvaliteten af revisionsvirksomhedens erklæringsarbejde. Er der ved denne kontrol fundet gennemgående fejl og mangler af en type, som kvalitetsstyringssystemet skal opfange, vil det fornødne bevis for utilstrækkelig anvendelse af systemet normalt være ført.

I denne sag er der forskriftsmæssigt udtaget i alt 4 sager til enkeltkontrol og efterfølgende yderligere 2 sager, og Revisortilsynet har kun påberåbt sig fejl i 4 ud af disse 6 sager til støtte for virksomhedsansvaret. Ved bedømmelsen af, om der herefter er ført bevis for, at der ikke blot forelå enkeltstående fejl, men sådanne generelle og gennemgående fejl, der kan føre til virksomhedsansvar for utilstrækkelig anvendelse af kvalitetsstyringssystemet, har nævnet i denne sag lagt vægt på de konstaterede fejls fundamentale og elementære karakter, ligesom der ikke kan ses bort fra, at der som anført under klagerne vedrørende indklagede personligt - også var alvorlige fejl ved to af sagerne."

Indklagede havde under sagen gjort gældende, at kvalitetskontrollanten var inhabil, fordi kontrollanten havde overtrådt revisorlovens § 26, stk. 1, hvorefter en revisionsvirksomhed, i hvert af 5 på hinanden følgende regnskabsår, ikke må have en større andel af sin omsætning end 20 pct. hos samme kunde, hvilket kvalitetskontrollanten havde i kraft af sin indtægt som kontrollant for Revisortilsynet. Nævnet fandt ikke, at indklagede havde godtgjort, at der forelå en overtrædelse af den nævnte bestemmelse.

Indklagede havde endvidere gjort gældende, at kontrollanten var inhabil, fordi denne havde krævet udtaget yderligere to enkeltsager til kontrol, og - efter at tilsynet havde afgjort uenigheden herom - selv foretog kontrollen af de nu yderligere udtagne to sager. Nævnet udtalte følgende herom: "*Revisornævnet finder, at det forhold, at kvalitetskontrollanten efter de for foretagelse af kontrol gældende bestemmelser har ønsket at udtage yderligere 2 enkeltsager til kontrol, ikke kan føre til kontrollantens inhabilitet.*

Det forhold, at de indklagede og kontrollanten var uenige om, hvorvidt der skulle udtages yderligere 2 enkeltsager til kontrol, hvorefter Revisortilsynet traf afgørelse herom, kan ikke føre til et andet resultat.

Det forhold, at kvalitetskontrollanten faktisk foretog kontrol af de 2 yderligere sager, kan heller ikke føre til et andet resultat."

Indklagede gjorde endvidere gældende, at Revisortilsynets afgørelse var ugyldig, fordi der ikke var gennemført en partshøring i overensstemmelse med de herom gældende regler. Nævnet udtalte følgende herom: "*Revisornævnet finder i denne sag, hvor de indklagede 2 gange har fået tilsendt i det væsentlige identiske udkast til*

kvalitetskontrollantens erklæring, og hvor de indklagede efter forelæggelse af det første udkast havde lejlighed til at kommentere dette udkast, hvilket skete, at kvalitetskontrollanten herved har afgivet sin erklæring under behørig iagttagelse af partshøringsbestemmelserne, jf. ovenfor. Det forhold, at det andet - i det væsentlige identiske udkast - ikke således som sagen foreligger oplyst - blev sendt til de indklagede med høringsfrist fra kontrollanten, kan herefter ikke føre til et andet resultat.

Kvalitetskontrollantens erklæring og dennes arbejdspapirer lider således ikke af retlige mangler og kan dermed tjene som grundlag for nævnets vurdering af sagen."

Revisor var tidligere forud for afgivelse af den ene af revisorerklæringerne, hvori der burde have været taget forbehold, pålagt en bøde. Denne sag var indbragt for domstolene. Nævnet udmålte bøderne i overensstemmelse med princippet i straffelovens § 89 i forhold til nævnets afgørelse - og uden hensyn til, at den tidligere sag var indbragt for domstolene. Revisortilsynet påstod ikendt højere bøde, fordi revisionsvirksomheden ved Revisortilsynets tidligere afgørelse i forbindelse med en tidligere kontrol havde fået påtalt, at der ikke var foretaget efterfølgende intern kvalitetskontrol af kvalitetsstyringssystemet. Nævnet fandt ikke grundlag for at forhøje bøden.

Revisionsvirksomheden blev pålagt en bøde på 100.000 kr. Revisor personligt blev pålagt en bøde på 10.000 kr.

Også relevant under pkt. 6.4.4 (Kvalitetsmangler ved selve erklæringen), pkt. 6.5.6 (Kontrollanten indklages), pkt. 6.5.7 (Betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet) og pkt. 6.6.2 (Gentagelsesvirkning).

Kendelse af 12. februar 2015 i sag 28/2012 samt kendelse af samme dato i sagerne 29/2012 og 103/2013

Revisortilsynet havde indbragt revisionsvirksomheden og revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Overfor virksomheden klagede tilsynet over, at kvalitetsstyringssystemet ikke anvendtes fuldt ud, idet der var fundet fejl og mangler i 5 ud af 5 kontrollerede revisionssager. Overfor revisor personligt klagede tilsynet over, at det udførte arbejde i enkeltsagerne ikke var dokumenteret tilstrækkeligt, og at der i en enkelt sag ikke var taget forbehold for et ulovligt anpartshaverlån, som ikke var opført i balancen.

Klagen over revisionsvirksomheden blev afvist, idet nævnet efter det oplyste lagde til grund, at revisionsvirksomheden på tidspunktet for kontrollen var i færd med at skifte kvalitetsstyringssystem, og at kvalitetskontrollanten ikke havde gennemgået arbejdspapirer fra det tidligere system, uanset at opgaver delvist måtte være løst i dette. De indklagede havde under sagen indsendt yderligere materiale, og nævnet fandt, at materialet i væsentligt omfang dokumenterede, at de punkter, kvalitetskontrollanten havde påpeget som værende ikke-udførte, havde været udført i revisionsvirksomhedens tidligere kvalitetsstyringssystem. Med henvisning til Revisortilsynets "Retningslinjer for gennemførelse af kvalitetskontrol og rapportering herom, juni 2010" hvoraf det under pkt. 6.3.4 fremgik, at: "...En række revisionsvirksomheder vil i løbet af kontrolåret udskifte deres kvalitetsstyringssystemer. Såfremt kontrollanten udtager controlsager, jf. afsnit 6.6.1., der er udarbejdet efter det udskiftede kvalitetsstyringssystem, skal

kontrollanten tillige gennemgå det udskiftede kvalitetsstyringssystem. Gennemgang af det udskiftede kvalitetsstyringssystem skal give kontrollanten et indblik i, om de daværende politikker og procedurer revisionsvirksomheden var tilstrækkelige og egnede til, at den ansvarlige revisor og medarbejderne kunne anvende det udskiftede kvalitetsstyringssystem på kontrolsagerne. ...” udtalte nævnet: ”Herefter og efter Revisortilsynets tilkendegivelse af, at det accepteres, at en revisionsvirksomhed, der går fra et kvalitetsstyringssystem til et andet, i en periode benytter begge systemer, finder nævnet, at kvalitetskontrollanten burde have inddraget arbejdsrapporterne fra indklagedes tidligere kvalitetsstyringssystem. Da dette ikke er sket, finder Revisornævnet, at klagen over den indklagede revisionsvirksomhed allerede som følge heraf må afvises.”

Revisor personligt blev – i overensstemmelse med sin erkendelse - for overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen pålagt en bøde på 15.000 kr.

Også relevant for pkt. 6.4.4 (Kvalitetsmangler ved selve erklæringen).

Kendelse af 9. juli 2015 i sagerne 183 - 190/2013

Revisortilsynet havde indbragt revisionsvirksomheden og 7 til revisionsvirksomheden tilknyttede revisorer personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Overfor virksomheden klagede tilsynet over, at kvalitetsstyringssystemet ikke anvendtes fuldt ud, idet der i 12 ud af 38 enkeltsager var konstateret en mangelfuld planlægning, i 14 ud af 38 enkeltsager forelå mangelfuld dokumentation for revisionens udførelse samt, at erklæringsbekendtgørelsen var overtrådt i 5 ud af 38 enkeltsager. Overfor revisorerne personligt klagede tilsynet over, at det udførte arbejde i enkeltsager ikke var planlagt og dokumenteret tilstrækkeligt, og – for nogle af revisorerne – tillige, at de havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen.

De indklagede havde efter den gennemførte kontrol klaget til Revisortilsynet, idet de blandt andet anførte, at de var af den opfattelse, at mange af kontrollantens konklusioner løbende var afstemt med den fagansvarlige i en organisation, statsautoriseret revisor L, der ligeledes var medlem af Revisortilsynet.

Revisornævnet skrev i den anledning til Revisortilsynet:

”... Revisornævnet anser det af betydning for behandlingen af de ovennævnte sager at få belyst indholdet af den kontakt, der efter det oplyste har været mellem kvalitetskontrollanten og statsautoriseret revisor L i forbindelse med kvalitetskontrollen, og som - så vidt Revisornævnet må forstå det - førte til, at L erklærede sig inhabil ved behandlingen af klagen over J. Revisornævnet skal derfor anmode Revisortilsynet om en udtalelse vedrørende indholdet af den kontakt, der måtte have været mellem kvalitetskontrollanten og statsautoriseret revisor L i forbindelse med kvalitetskontrollen, herunder i relation til den afgivne erklæring – og gerne i form af et notat eller en udtalelse fra de statsautoriserede revisorer, J og L. Revisornævnet skal endvidere anmode om, at det oplyses, hvorvidt statsautoriseret revisor L efterfølgende har deltaget i sagsbehandlingen i Revisortilsynet vedrørende kvalitetskontrollen af revisionsvirksomheden.”

Af udtalelsen fra statsautoriseret revisor L fremgår blandt andet:

”...

I nærværende sag, hvor kvalitetskontrollen formentlig er udført i 2010 eller 2011 ud fra de anførte datoer i Revisornævnets henvendelse, erindrer jeg at have talt flere gange med kvalitetskontrollanten om generelle, faglige spørgsmål. Jeg erindrer også at have talt med kvalitetskontrollanten om antallet af sager, der skulle kontrolleres, og at jeg i denne henseende henviste kvalitetskontrollanten til Revisortilsynets sekretariat for at få godkendt de ekstra sagsudtræk, der skulle foretages. Et eksempel på et fagligt spørgsmål, der teoretisk kunne være stillet under en kvalitetskontrol, kunne være: ”I en sag med kapitaltab har vi set en skriftlig indeståelse fra moderselskabet med ordlyden xxx – kan denne indeståelse anses for tilfredsstillende dokumentation for den stillingtagen, revisor har til datterselskabets fortsatte drift?” De spørgsmål, der har været stillet i den omhandlede kvalitetskontrol, har været af samme teoretiske type. Dette fremgår allerede af det forhold, at vi som anført til brug for vores faglige arbejde aldrig modtager kunderelateret materiale ud over offentliggjorte årsregnskaber, hvilket jeg ikke erindrer eller kan se at have modtaget i disse sager.”

Revisortilsynet konkluderede følgende i redegørelsen til nævnet:

”... Revisortilsynet finder, at L ingen indflydelse har haft på sagsbehandlingen af kvalitetskontrollen 2011 af revisionsvirksomheden, idet:

- L ikke har deltaget i beslutningen vedrørende godkendelsen af J som kvalitetskontrollant.*
- Ikke har været til stede ved Revisortilsynets behandling af høringsbrevene og revisionsvirksomhedens klage.*
- Ikke har været til stede ved Revisortilsynets behandling af afgørelserne.*

• Korrespondancen med Revisornævnet er varetaget af Revisortilsynets sekretariat.

...”

Under sagen gjorde de indklagede videre gældende, at den gennemgang, der blev foretaget af kvalitetskontrollanten i 2011, havde karakter af en "politimæssig" efterforskning og lå langt udover det tilsigtede. Revisionsvirksomheden havde desuden ikke tilstrækkelig tid til at bearbejde kontrollantens udkast til svar på kvalitetskontrollen. Udkast til skrivelse blev modtaget den 23. november 2011, hvilket var ca. 14 dage efter, at kontrollen var afsluttet, og hvor kvalitetskontrollanten havde tilkendegivet, at systemet ville få en blank erklæring. Der foregik en omfattende mailkorrespondance og telefoniske drøftelser med kvalitetskontrollanten i timerne op til kontrollantens indsendelse af den endelige erklæring til Revisortilsynet. Revisionsvirksomheden burde derfor have haft mere tid til at kommentere de mange enkeltsager, hvori kontrollanten havde påpeget fejl.

Nævnet udtalte vedrørende de fremsatte indsigelser imod kontrollen:

”... Kvalitetskontrollantens erklæring er en erklæring omfattet af lovens § 1, stk. 2, og dermed afgivet af den pågældende som offentlighedens tillidsrepræsentant. Dette indebærer, at kontrollanten ved afgivelsen af sin erklæring er uafhængig af parterne, jf. § 16, stk. 1, samt forarbejderne hertil, og at kontrollanten ikke - hverken direkte eller indirekte - er undergivet instruktion - hverken fra den kontrollerede, fra Revisortilsynet eller andre - med hensyn til den konkrete erklæringsopgave og erklæringens konkrete indhold, herunder kontrollantens konklusioner om forløbet af kontrollen. En kontakt mellem en kvalitetskontrollant og Revisortilsynet kan generelt være egnet til at skabe risiko for en påvirkning af kvalitetskontrollantens erklæring til skade for en indklaget. Nævnet finder imidlertid ikke, at den i udtalelserne fra

kvalitetskontrollanten, J, og tilsynsmedlem L beskrevne kontakt mellem dem er af en sådan karakter, at den skaber risiko for en påvirkning af kvalitetskontrollantens erklæring til skade for de indklagede. Nævnet bemærker hertil, at det fremgår af Revisortilsynets besvarelse af nævnets brev af 11. marts 2015, at L ikke har deltaget i Revisortilsynets behandling af sagen og ikke har været til stede under behandlingen af sagen.

Det fremgår af Revisortilsynets dagældende "Retningslinjer for gennemførelse af kvalitetskontrol og rapportering herom" fra juli 2011, afsnit 7.10., at kvalitetskontrollanten ved afslutningen af kvalitetskontrollen "snarest" skal udarbejde sin erklæring. Kvalitetskontrollanten skal rapportere til den kontrollerede revisionsvirksomhed om resultatet af kvalitetskontrollen. Med henblik på at undgå, at eventuelle uenigheder om faktuelle forhold i forbindelse med den gennemførte kvalitetskontrol giver anledning til misforståelser, skal kontrollanten - forinden fremsendelse af den endelige erklæring - forelægge erklæringen for den kontrollerede virksomhed og specielt give denne lejlighed til at kommentere forhold, der har givet anledning til forbehold eller supplerende oplysninger. Virksomhedens kommentarer indsendes til Revisortilsynet sammen med rapporten. Såfremt den kontrollerede revisionsvirksomhed finder, at der er forhold i kvalitetskontrollantens erklæring, som er urigtige eller ufuldstændige, skal virksomheden straks meddele dette til kvalitetskontrollanten. Det fremgår af de indklagedes klage over kontrollen - og er bekræftet af de indklagede under mødet i nævnet - at udkastet til kontrollantens erklæring fremkom den 23. november 2011. De indklagede har forklaret, at der herefter foregik en mailkorrespondance med kontrollanten, hvorefter erklæringen blev sendt pr. mail den 29. november 2011. Nævnet finder på denne baggrund, at de indklagede har haft de i Revisortilsynets retningslinjer forudsatte tilstrækkelige tid til at kommentere udkastet til erklæring. Revisornævnet finder herefter samlet, at det ikke er godtgjort, at kvalitetskontrollen er behæftet med sådanne mangler, at den ikke kan danne grundlag for gennemførelse af en disciplinærstraffesag mod indklagede...."

Revisionsvirksomheden blev fundet skyldig i den rejste klage og pålagt en bøde på 150.000 kr. Om bødestørrelsen udtalte nævnet:

"... Efter Revisornævnets faste praksis (jf. Revisornævnets årsberetning 2009, pkt. 6.4.1) er udgangspunktet for sanktionsfastsættelsen over for revisionsvirksomheden i førstegangstilfælde, at der pålægges en bøde på 100.000 kr. - når der ikke foreligger særlige omstændigheder - i de tilfælde, hvor revisionsvirksomheden slet ikke har anskaffet et kvalitetsstyringssystem, eller hvor systemet - selv om det er anskaffet - ikke lever op til gældende krav eller ikke anvendes og dermed efterleves i tilstrækkelig grad. Denne praksis er stadfæstet af Østre Landsret (U 2009.2571Ø).

Om bødefastsættelsen og kriterierne herfor - i forbindelse med forhøjelsen af bødeniveauet i revisorloven af 2003 - fremgår følgende af bemærkningerne til lovforslaget, jf. Folketingstidende 2002-03, Tillæg A, s. 3661: "... Under hensyn til at bødestørrelserne har været uændret siden 1991, er det fundet hensigtsmæssigt at justere bødestørrelserne. De foreslås herefter sat til maksimalt 300.000 kr. for revisorer og til maksimalt 750.000 kr. for revisionsvirksomheder. Det forudsættes, at Disciplinærnævnet ved udmåling af bødestørrelse er opmærksom på forholdet til revisionshonoraret. ..."

Under Erhvervsudvalgets behandling af lovforslaget besvarede erhvervsministeren et af udvalgets spørgsmål således, jf. Folketingstidende 2002-03, Tillæg B, s. 825: "... ad

2) *Bødestørrelser ... Udmålingen af bøden foretages af Disciplinærnævnet, der har en dommer som formand. Det forudsættes, som det også fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, at nævnet ved udmålingen af bødestørrelsen er opmærksom på forholdet til revisionshonoraret. Forhøjelsen af bødesatserne er imidlertid ikke udtryk for, at der generelt er behov for at give højere bøder. Forhøjelsen giver derimod spillerum for en differentiering, der også afhænger af den enkelte revisors/revisionsvirksomheds størrelse og overtrædelsens grovhed. ..."*

Ved bedømmelsen af, om der i det foreliggende tilfælde foreligger forhold, som kan begrunde en fravigelse af det sædvanlige bødeniveau, må nævnet lægge vægt på, at den indklagede revisionsvirksomhed på tidspunktet for kontrollen havde 10 tilknyttede revisorer – hvoraf i hvert fald 6 var berettigede til at underskrive erklæringer efter revisorlovens § 1, stk. 2 - og at der i et større antal revisionsopgaver er fundet fejl og mangler, der kan henføres til den utilstrækkelige anvendelse af kvalitetsstyringssystemet. 6 ud af de 7 indklagede revisorer, der var tilknyttet revisionsvirksomheden, er således fundet skyldige i mangelfuld planlægning og mangelfuld dokumentation for grundlaget for erklæringsarbejdet – fejl, som kvalitetsstyringssystemet skal opfange. Den utilstrækkelige anvendelse af kvalitetsstyringssystemet har således været gennemgående for revisionsvirksomhedens erklæringsarbejde, hvilket vidner om, at revisionsvirksomheden generelt har forsømt at påse, at revisorerne tog de overvejelser og den dokumentation, som kvalitetsstyringssystemet lagde op til, seriøst. På denne baggrund - og under hensyntagen til det i forarbejderne anførte om revisionsvirksomhedens størrelse og overtrædelsens beskaffenhed - finder nævnet, at bøden må fastsættes højere end den sædvanlige bøde på 100.000 kr. På denne baggrund pålægges revisionsvirksomheden i medfør af revisorlovens § 44, stk. 4, en bøde, der passende kan fastsættes til 150.000 kr...."

Bortset fra en af revisorerne, der blev frifundet som følge af, at det ikke var godtgjort, at han havde afgivet en erklæring (sag 187/2013), blev de indklagede revisorer fundet skyldige i de rejste klagepunkter. I overensstemmelse med nævnets faste praksis lod nævnet straffen for formelle dokumentationskrav, som revisorerne ikke havde overholdt, bortfalde, idet overtrædelserne måtte anses som et udslag af, at det kvalitetsstyringssystem, som revisionsvirksomheden havde anskaffet, ikke anvendtes fuldt ud, hvilket samtidig var selvstændigt sanktioneret over for revisionsvirksomheden. De revisorer, der blev fundet skyldige i overtrædelser af erklæringsbekendtgørelsen, blev pålagt bøder på henholdsvis 10.000 kr. og 20.000 kr.

Også relevant for afsnit 6.4.4 (Kvalitetsmangler ved selve erklæringen), afsnit 6.5.3. (strafbortfald) og afsnit 6.6.4 (Andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Kendelse af 17. november 2015 i sagerne 94/2014 og 95/2014

Revisortilsynet havde efter en kvalitetskontrol indbragt både revisionsvirksomheden og revisor for nævnet. Over for revisionsvirksomheden havde tilsynet klaget over, at revisionsvirksomheden ikke havde sikret, at kvalitetsstyringssystemet blev anvendt i fornødent omfang. Over for revisor personligt havde tilsynet klaget over, at revisor havde afgivet assistanceerklæringer, hvor grundlaget for at kunne afgive assistanceerklæringer ikke var til stede. Tilsynet havde endvidere klaget over revisors revision af et selskabs årsrapport, idet revisionen af væsentlige og risikofyldte poster

havde været utilstrækkelig, ligesom revisionspåtegningen ikke var afgivet i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsen, idet der ikke var taget forbehold for, at årsregnskabet ikke var aflagt i overensstemmelse med årsregnskabsloven, og idet der ikke var afgivet supplerende oplysninger om usikkerheder ved værdiansættelse af ejendomme og going concern. Endelig havde tilsynet klaget over, at revisors planlægning var utilstrækkelig, og at der ikke var dokumentation for udførelsen af revisionen i forhold til revisionen af et andet selskabs årsrapport, ligesom der i forhold til revisionen af et tredje selskabs årsrapport ikke var dokumentation for, at revisor havde opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, hvorvidt primobalancen indeholdt fejlinformation. Nævnet fandt det godtgjort, at revisor havde afgivet assistanceerklæringer på 9 selskabers årsrapporter, selvom betingelserne herfor ikke var opfyldte. Selv om det er ledelsens ansvar at påse, at betingelserne for at kunne fravælge revision er opfyldt, fandt nævnet, at revisor forud for erklæringsafgivelsen burde have undersøgt, hvorvidt grundlaget for at kunne afgive assistanceerklæringer var til stede. Ved at have accepteret at afgive assistanceerklæringer på årsregnskaber, hvor fravalg af revision ikke var muligt, havde revisor handlet i strid med god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1. Nævnet fandt revisor skyldig i dette klagepunkt. Nævnet fandt endvidere revisor skyldig i de øvrige klagepunkter, ligesom nævnet i forhold til revisionsvirksomheden fandt det godtgjort, at kvalitetsstyringssystemet ikke havde været anvendt i fornødent omfang. Revisionsvirksomheden blev pålagt en bøde på 100.000 kr. For så vidt angik revisor personligt var forholdene begået forud for en nævnskendelse, hvorved revisor blev pålagt en bøde på 15.000 kr. Efter princippet i straffelovens § 89 blev revisor pålagt en tillægsbøde på 35.000 kr.

Også relevant for afsnit 6.6.2 (Gentagelsesvirkning).

Se også kendelse af 23. april 2015 i sagerne 57/2014 og 58/2014, refereret under pkt. 6.4.3.1.

6.5.3 Anvendelsesområdet for strafbortfald

Kendelse af 23. april 2015 i sagerne 57/2014 og 58/2014 (straffen for revisor personligt bortfaldt i overensstemmelse med nævnets praksis, idet overtrædelserne var sanktionerede over for virksomheden, der var en enkeltmandsvirksomhed), refereret under pkt. 6.4.3.1.

Kendelse af 9. juli 2015 i sagerne 183-190/2013 (bortfald af straf for formelle dokumentationskrav, som revisorerne ikke havde overholdt, idet overtrædelserne måtte anses som udslag af, at det kvalitetsstyringssystem, som revisionsvirksomheden havde anskaffet, ikke anvendtes fuldt ud, hvilket samtidig var sanktioneret over for revisionsvirksomheden, der var en revisionsvirksomhed, og hvor 7 revisorer var indbragt for nævnet efter en kvalitetskontrol), refereret under pkt. 6.5.2.4.

6.5.4 Flere tilfælde til samtidig påkendelse og gentagelsesvirkning

6.5.5 Virksomhedsansvarets ophør

Ingen sager i beretningsåret.

6.5.6 Kontrollanten indklages

6.5.6.1 Klage fra den kontrollerede

Kendelse af 12. oktober 2015 i sag 123/2014

En revisionsvirksomhed, der havde været udtaget til kvalitetskontrol, og hvor den nu indbragte revisor havde været kontrollant, indbragte revisor for nævnet. Det første klagepunkt angik, om revisor havde afgivet erklæring i strid med erklæringsbekendtgørelsens § 18 på sin i anledning af kvalitetskontrol hos klager afgivne revisorerklæring af 26. november 2014, hvor der var taget forbehold for væsentlige fejl og mangler på trods af, at revisor havde fået fremlagt et tilstrækkeligt og egnet bevis til at konkludere, at erklæringsemnet var uden væsentlige fejl, og at usikkerheden derfor var uvæsentlig. Det andet klagepunkt angik, om revisor havde afgivet erklæring i strid med god revisorskik, jf. revisorlovens § 16 og § 18, på sin i anledning af kvalitetskontrol hos klager afgivne revisorerklæring af 26. november 2014, idet revisor ikke havde taget stilling til væsentlighed, da han afgav sin erklæring. Endelig angik det tredje klagepunkt, om revisor i forbindelse med afgivelse af sin revisorerklæring af 26. november 2014 i anledning af kvalitetskontrol hos klager overtrådte revisorlovens § 24, idet revisors undladelse af at tage stilling til væsentlighed - og i stedet foretage en henvisning til, at Revisortilsynet skulle foretage denne vurdering - indikerede og indebar, at revisor af Revisortilsynet "var blevet pålagt at indberette alle fejl og mangler" til tilsynet, hvilket var i strid med uafhængighedsbestemmelserne i revisorlovens § 24. Klager havde endvidere stillet spørgsmål til Revisornævnet om, hvorvidt det altid var relevant at gemme pdf.dokumentation som dokumentation for, at der ikke var panthæftelser i bilbogen, når disse bekræftelser alligevel altid kunne indhentes efterfølgende. Revisor havde påstået klagen afvist, subsidiært frifindelse.

Nævnet udtalte om sin kompetence blandt andet:

"Revisornævnets kompetence er begrænset til erklæringsafgivelse, jf. revisorlovens § 43, stk. 3, jf. § 1, stk. 2 og 3. Nævnet kan derfor alene påkende revisorers afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, herunder revisorers udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven, revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgivers eget brug, samt revisors afgivelse af andre erklæringer, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgivers eget brug. Indklagedes erklæring i kraft af dennes hverv som kvalitetskontrollant er, jf. revisorlovens § 35, stk. 5, en erklæring afgivet efter revisorlovens § 1, stk. 2. På denne baggrund kan Revisornævnet behandle klagers klagepunkter vedrørende den afgivne erklæring dateret den 26. november 2014.

Derimod kan klager over revisors honorar ikke indbringes for Revisornævnet, jf. revisorlovens § 43, stk. 3, ligesom Revisornævnet ikke besvarer specifikke spørgsmål fra en klager eller afgiver responsum, men alene træffer afgørelse i konkrete klagesager. I det omfang, klagen derfor drejer sig om honorar eller bevarelse af spørgsmål, afvises disse klagepunkter.

Revisornævnet bemærker videre, at nævnets formand ikke som påstået af indklagede har fundet, at klagepunkterne kan afvises i medfør af revisorlovens § 43, stk. 6, eller § 8 i bekendtgørelse om Revisornævnet, allerede fordi klagepunkterne på forhånd skønnes grundløse eller på forhånd skønnes åbenbart grundløse.”

Nævnet frifandt revisor på alle punkter.

Se tillige kendelse af 30. januar 2015 i sagerne 9/2014 og 30/2014 (den kontrollerede gjorde under sin egen sag gældende, at kontrollantens erklæring var ugyldig) ovenfor under punkt 6.5.2.4.

6.5.7 Betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet

Kendelse af 17. november 2015 i sag 103/2014

Revisortilsynet havde efter en kvalitetskontrol indbragt revisor for nævnet, idet tilsynet klagede over, at revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporten for et selskab, idet der var afgivet en supplerende oplysning i en situation, hvor der skulle have været taget forbehold. På grundlag af de beviser, som forelå for nævnet, fandt nævnet det ikke godtgjort, at revisionsvirksomheden og revisor havde fået forelagt resultatet af kvalitetskontrollen og erklæringen herom til udtalelse, inden kontrollanten afgav erklæringen om kvalitetskontrollen til Revisortilsynet. Nævnet fandt, at det forhold, at revisor - i strid med Revisortilsynets retningslinjer for gennemførelse af kvalitetskontrol for ikke-PIE revisionsvirksomheder og rapportering herom - ikke forinden erklæringens fremsendelse til Revisortilsynet havde modtaget kvalitetskontrollantens udkast til erklæring og dermed ikke havde haft lejlighed til at udtale sig om resultatet af kvalitetskontrollen og erklæringens indhold, indebar, at den gennemførte kvalitetskontrol var behæftet med en så væsentlig forvaltningsretlig mangel, at den ikke kunne danne grundlag for gennemførelsen af en disciplinærstraffesag med et fældende udfald mod revisor. Den efterfølgende høringsproces i Revisortilsynet og under sagens behandling i Revisornævnet kunne her over for ikke føre til andet resultat, hvorfor revisor blev frifundet.

Se tillige kendelse af 30. januar 2015 i sagerne 9/2014 og 30/2014 (den kontrollerede gjorde under sin egen sag gældende, at kontrollantens erklæring var ugyldig på grund af manglende partshøring).

6.6 Visse spørgsmål om strafskyld og strafudmåling

6.6.1 Bagatelgrænse

Ingen sager i beretningsåret.

6.6.2 Gentagelsesvirkning

Kendelse af 9. juni 2015 i sag 2/2015

Erhvervsstyrelsen havde indbragt revisor for 1) at have overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1, ved at have afgivet en vurderingsberetning i forbindelse med stiftelsen af ApS, idet revisors hustru stiftede selskabet og blev valgt som direktør for selskabet ved stiftelsen, 2) i strid med revisorlovens § 16, stk. 3, ikke at have oplyst i sin

assistanceerklæring på årsregnskabet for 2011/12 for anpartsselskabet, at han ikke var uafhængig ved udførelsen af erklæringsopgaven.

Revisor blev fundet skyldig i begge forhold. Revisor var tidligere af nævnet blevet pålagt en bøde på 40.000 kr. og blev for de forhold, hvor han nu var anset skyldig, og som var begået forud for denne kendelse, idømt en tillægsbøde på 60.000 kr.

Revisornævnet udtalte, at det forhold, at indklagedes personligt ejede og ledede revisionsvirksomhed, der ved en kendelse af 19. september 2014 blev ikendt en bøde på 100.000 kr. for tilsidesættelse af god revisorskik, idet virksomheden havde forsømt at drage omsorg for kvalitetsstyringssystemets effektive anvendelse, ikke kunne føre til en mindre tillægsbøde i denne sag, der angik indklagede personligt.

Også relevant for pkt. 6.4.3.2 (Inhabilitet).

Se tillige kendelse af 27. marts 2015 i sag 90/2014, refereret under pkt. 6.4.4. Nævnet lagde i den sag i overensstemmelse med princippet i straffelovens § 84, stk. 3, til grund, at forældelsesfristen for, at en afgørelse, der lå 11 år forud for den erklæring, klagen omhandlede, kunne tillægges gentagelsesvirkning i en situation, hvor den 11 år gamle afgørelse indgik i 2 efterfølgende afgørelser (10 år og knap 5 år forud for den erklæring, sagen angik) skulle regnes fra den seneste afgørelse.

Se også kendelse af 16. december 2015 i af 26/2015 (anvendt princippet i straffelovens § 89 uagtet, den ene af de to tidligere kendelser var indbragt for domstolene og fortsat verserede), refereret under pkt. 6.4.5. Helt lignende i kendelse af 30. januar 2015 i sagerne 9/2014 og 30/2014, refereret under pkt. 6.5.2.4.

Se videre kendelse af 20. maj 2015 i sag 114/2014, refereret under pkt. 6.4.4, kendelse af 22. juli 2015 i sag 9/2015, refereret under pkt. 6.4.4.1, samt kendelse af 17. november 2015 i sagerne 94 og 95/2014, refereret under pkt. 6.5.2.4, alle om tillægsstraf efter princippet i straffelovens § 89.

Se endvidere kendelse af 24. september 2015 i sag 85/2014, refereret under pkt. 6.2.2.3, kendelse af 16. november 2015 i sag 50/2015, refereret under pkt. 6.3.4, kendelser af 22. januar 2015 i sag 50/2014, refereret under pkt. 6.4.3.2 og kendelse af 14. januar 2015 i sag 41/2014, refereret under pkt. 6.4.4.

6.6.3 Frakendelse

Se kendelse af 17. februar 2015 i sag 80/2012 (påstand om frakendelse blev ikke taget til følge), refereret under pkt. 6.4.4.

6.6.4 Andre forhold af betydning for strafudmålingen

Se tillige følgende kendelser:

Kendelse af 19. februar 2015 i sag 101/2013, 109/2013 og 110/2013 (i formildende retning lagt vægt på, at der havde foreligget en nødsituation som anført i forarbejderne til revisorlovens § 24, stk. 4, tidligere § 11, stk. 2, nr. 8, litra a, hvor

revisor ikke havde iagttaget tilstrækkelige sikkerhedsforanstaltninger - flytning på grund af uforudset situation af oprindelig medarbejder, der var den eneste, der havde erfaring med IFRS, på et tidspunkt, hvor det ikke var muligt at ansætte ny medarbejder til at udføre opgaven eller hyre ekstern hjælp, og der var ikke andre i virksomheden, som var kvalificerede til at overtage opgaven), refereret under pkt. 6.4.3.2.

Kendelse af 10. marts 2015 i sag 96/2014 (revisors personlige forhold, herunder at revisor havde deponeret sin godkendelse og oplyst, at han ikke længere var i revisorbranchen, kunne ikke medføre en nedsættelse af bøden), refereret under pkt. 6.4.4.

Kendelse af 26. marts 2015 i sag 42/2014 (ved sanktion lagt vægt på, at Skat ikke havde fundet anledning til at forfølge direktør eller selskabets ledelse, at indklagede - hvilket var anerkendt af Skat - kunne konstatere, at strafbestemmelsen i skattekontrollovens § 14 ikke i en tilsvarende situation var taget i anvendelse af Skat, samt at der først efter revisors erklæringsafgivelse var indført en skærpet indberetningspligt af Skat, og derfor tildelt advarsel), refereret under pkt. 6.4.4.

Kendelse af 4. juni 2015 i sag 66/2014 (taget hensyn til, at revisor efter sin forklaring kontaktede sin faglige organisation vedrørende de af tilsynsmyndigheden opstillede krav), refereret under pkt. 6.4.6.

Kendelse af 17. juni 2015 i sag 93/2014 (skærpende, at revisorerklæring var afgivet om virksomhed, hvis aktier var genstand for offentlig handel), refereret under pkt. 6.4.4.

Kendelse af 7. juli 2015 i sag 97/2014 (kvalitetskontrol i revisors personligt ejede revisionsvirksomhed, der var ophørt), refereret under pkt. 6.4.4.

6.7 Visse sagsbehandlingsspørgsmål

Beslutning af 21. juli 2015 i sag 32/2015

Formaliteten i sagen angik intervention. Ejer af selskaberne (3 i alt), der indgik i et af Erhvervsstyrelsens klagepunkter over en revisor, anmodede om ret til biintervention i den klagesag, der verserede ved nævnet. Formanden traf under sagsforberedelsen på skriftligt grundlag følgende afgørelse: *"Revisornævnet er et disciplinærnævn, som træffer afgørelse vedrørende klager over en revisors tilsidesættelse af sine pligter ved udførelsen af opgaver efter revisorlovens § 1, stk. 2 eller 3. Nævnet kan ved sin afgørelse af en klage pålægge en indklaget revisor en disciplinær sanktion i form af en advarsel, bøde eller - under særlige betingelser - frakendelse af godkendelsen som revisor. Nævnet kan derimod ikke behandle civilretlige krav, herunder erstatningskrav, mod den indklagede. Er en revisor tidligere pålagt en disciplinær sanktion, kan Revisornævnet inddrage et sådant forhold ved sin afgørelse af en ny klage, hvilket efter nævnets praksis sker ved henvisning til og ved anvendelse af principperne i straffelovens § 84 om gentagelsesvirkning samt § 89 om tillægsstraf.*

Hverken revisorloven eller bekendtgørelse nr. 125 af 4. februar 2014 om Revisornævnet indeholder hjemmel til, at tredjemand kan intervenere i en klage, som

verserer i nævnet. Som følge af, at nævnets sager er disciplinærsager og dermed har strafferetlig karakter, samt med henvisning til de skærpede krav til tavshedspligt efter revisorlovens § 30, kræver en mulighed for biintervention direkte og klar lovhjælp, hvorfor anvendelse af princippet i retsplejelovens § 252 om civile sager til biintervention eller i øvrigt henvisning til sagens natur eller andre nævn, der ikke er disciplinærnævn, ikke at kunne finde anvendelse som grundlag for en tilladelse til biintervention.

Det af ... anførte om muligheden for biintervention i sager, der behandles i Erhvervsankenævnet, Konkurrenceankenævnet samt Ankenævnet for Udbud (nu Klagenævnet for Udbud) kan ikke føre til andet resultat, idet de klagesager, som behandles af disse nævn, har en ganske anden karakter, ligesom adgangen til intervention er udtrykkeligt reguleret i de regelgrundlag, der er gældende for disse nævn."

Herefter blev biintervention ikke tilladt.

6.8 Fuldbyrkelse

Ingen sager i beretningsåret.

6.9 Domstolsprøvelse af Revisornævnets afgørelser

Den på side 35 omtalte sag nr. 80/2012 er indbragt for domstolene af den pågældende revisor. Sagen blev efter at være berammet til hovedforhandling hævet af revisoren, således at Revisornævnets afgørelse står ved magt.

Den på side 27-28 omtalte sag nr. 122/2014, der var en genoptagelse af sag nr. 61/2010 og 61/2012, jf. årsberetningen for 2013 side 44 og for 2014 side 47, er efter beretningsperiodens afslutning afgjort af Københavns Byret ved dom af 9. maj 2016, der gav Revisornævnet medhold. Dommen er af den pågældende revisor indbragt for landsretten.

Revisornævntes kendelse af 20. februar 2014 i sagen nr. 97/2011, ved hvilken en revisor, der tidligere var straffet, blev pålagt en bøde på 150.000 kr. for bl.a. en alvorlig overtrædelse af tavshedspligten, er efter beretningsårets udløb blevet afvist fra domstolene på grund af revisorens og dennes advokats udeblivelse fra hovedforhandlingen. Byrettens kendelse om afvisning er af revisoren indbragt for landsretten.

Revisornævnets kendelse af 18. juli 2014, ved hvilken en revisor for inhabilitet blev pålagt en bøde på 100.000 kr., blev af revisoren indbragt for domstolene. Ved Københavns Byrets dom af 19. september 2015 fik Revisornævnet medhold.