
**Revisornævnets
Årsberetning
2017**

Revisornævnets

Årsberetning 2017

**Afgivet i henhold til § 19 i bekendtgørelse nr. 727 af 15. juni 2016 om
Revisornævnet**

Indhold

1. Formandens beretning for 2017.....	5
2. Nævnets kontaktoplysninger.....	6
3. Nævnets sammensætning i 2017	7
4. Værd at vide – nogle korte spørgsmål og svar	8
4.1. Hvem kan klage? ¹	8
4.2. Koster det noget at klage? ²	8
4.3 Hvem kan der klages over? ³	8
4.4. Hvad kan der klages over? ⁴	8
4.5. Gælder der en klagefrist? ⁵	8
4.6. Hvordan klages der? ⁶	9
4.7. Hvordan behandles sagen? ⁷	9
4.8 Hvad kan nævnets afgørelse gå ud på? ⁸	9
4.9. Hvornår kan nævnets afgørelse forventes?	10
4.10. Er det muligt at klage over nævnets afgørelse? ⁹	10
4.11. Hvor kan man læse mere?.....	10
5. Årets statistik	11
6. Nævnets praksis i beretningsperioden.....	14
6.1. Nævnets kompetence og reaktionsmuligheder	14
6.1.1. Personel kompetence	14
6.1.2. Saglig kompetence.....	14
6.1.3. International kompetence.....	19
6.2. Disciplinæransvaret	19
6.3. Påtaleret	19
6.3.1 Retlig interesse	19
6.3.2. Udøvelse af klagebeføjelse - repræsentation og succession.....	22
6.3.3. Forældelse	22
6.3.4. Klagens indhold og form.....	22
6.4. Erklæringsarbejde.....	24
6.4.1. Erklæringsafgivelse	24
6.4.2. Ikke udelukkende til hvervgivers brug.....	25
6.4.3. Kompetencemangler	26
6.4.3.1. Mangler ved registeringen	26
6.4.3.2. Inhabilitet	26

6.4.3.3. Krydsrevision	29
6.4.4. Kvalitetsmangler ved selve erklæringen.....	29
6.4.5. Adfærdsmangler	57
6.5. Tilsynet med revisorer	57
6.5.1. Mangler ved kvalitetsstyringssystem	57
6.5.1.1. Når et kvalitetsstyringssystem slet ikke er anskaffet	57
6.5.1.2. Når et kvalitetsstyringssystem er anskaffet (og evt. installeret), men ikke taget i brug.....	57
6.5.1.3. Når et kvalitetsstyringssystem er anskaffet, installeret og taget i brug, men systemet lever efter sit indhold ikke op til gældende krav.....	58
6.5.1.4. Når et kvalitetsstyringssystem, der er tilfredsstillende efter sit indhold, både er anskaffet, installeret og taget i brug, men anvendelsen (efterlevelsen) af systemet er i væsentlig grad utilstrækkelig	58
6.5.2. Virksomhedsansvarets ophør	60
6.5.3. Kontrollanten indklages.....	60
6.5.4. Betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet	60
6.5.5. Gentagelsesvirkning	61
6.5.6. Frakendelse.....	62
6.5.7. Andre forhold af betydning for strafudmålingen	64
6.6. Visse sagsbehandlingsspørgsmål.....	66
6.7. Domstolsprøvelse af Revisornævnets afgørelser	66

1. Formandens beretning for 2017

Hermed afgives beretning for Revisornævnet for 2017.

Året 2017 blev det første år, hvor de væsentlige lovændringer på Revisornævnets arbejdsområde, der trådte i kraft juni 2016, (lov nr. 631 af 8. juni 2016) slog fuldt igennem i Revisornævnets arbejde.

Revisornævnet har således i 2017 alene modtaget 51 klagesager, hvilket er mere end en halvering i forhold til året før, hvor der blev indgivet 135 sager. Det var et politisk ønske bag ændringen af revisorloven i 2016, at tilsynsmyndigheden, der nu varetages af Erhvervsstyrelsen, i langt højere grad skulle betjene sig af advarsler og påtaler når en revisor måtte have begået mindre alvorlige tilsidesættelser af god revisionskik, og dermed kun indbringe revisorer for Revisornævnet når der enten foreligger gentagelsestilfælde, eller mere alvorlige forhold.

Denne intention bag lovændringen må dermed antages at være blevet opfyldt.

En konsekvens af lovændringen var også, at Revisornævnet fremover skal behandle klager over tilsidesættelse af de pligter, der påhviler visse virksomheder af interesse for offentligheden og ledelse og revisionsudvalg i sådanne virksomheder, som nærmere beskrevet i revisorlovens §§ 44a og 44b. Revisornævnet har ikke i 2017 modtaget klager, der er indbragt i medfør af disse bestemmelser.

Nævnet har i 2017 afholdt 7 ordinære møder. Møderne afholdes i Nævnenes Hus i Viborg, hvor nævnets sekretariat nu har til huse.

Nævnet har i 2017 pålagt bøder for i alt kr. 2.360.000.

Nævnet har i 2017 i et enkelt tilfælde frakendt en revisor dennes godkendelse. Kendelsen er indbragt for domstolene.

Henrik Bitsch
Formand

2. Nævnets kontaktoplysninger

Revisornævnet
Toldboden 2
8800 Viborg

Telefon 72 40 56 00

Sekretariatets åbningstid: Hverdage fra kl. 9.00 – 15.00

Sekretariatet er i løbet af 2017 blevet betjent af:

Juridisk sekretær Cecilie Kruse
Juridisk sekretær Stine Nielsen
Cand. Jur. Tanja Rosendahl Bøtker
Cand. Jur. Nathalie Vestergaard Bull
Afdelingsleder Sarah Stenberg Dam
Kontorfuldmægtig Marianne Kristine Andersen
Kontorfuldmægtig Dorthe Hylleberg Graversen

Nævnets hjemmeside: www.revisornævnet.dk

Nævnets e-mailadresse: revisor@revisornaevnet.dk

3. Nævnets sammensætning i 2017

Formandskab:

Formand: Landsdommer Henrik Bitsch
Næstformand: Dommer Marianne Madsen

Nævnet havde i løbet af 2017 følgende øvrige medlemmer:

Godkendte revisorer:

Statsautoriseret revisor Erik K. Nielsen, Beierholm Hobro
Statsautoriseret revisor Gunnar Tessin, Danrevision
Statsautoriseret revisor Jørn Haagensen, Jørn Haagensen statsautoriseret revisionselskab
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
Statsautoriseret revisor Søren Loyola Bro Søndergaard, Hallerup & co.
Registreret revisor Dorte Lodahl Krusaa, Dansk Revision
Registreret revisor Jeannette Mingon Olsen, PC Revision
Registreret revisor Peter Rose, Registreret revisionsvirksomhed Peter Rose

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
Funktionsdirektør Jens Borum, Jyske Bank
Chefkonsulent Kristian Koktvedgaard, Dansk Industri
Erhvervsjuridisk fagchef Sven Petersen, Dansk Erhverv
Afdelingsdirektør Terese Dissing, Nordea Bank
Advokat Ulla Brandt, Dansk Erhverv

4. Værd at vide – nogle korte spørgsmål og svar

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

4.1. Hvem kan klage?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, registreringsnummer 0216 kontonummer 4069209580. Man får gebyret tilbagebetalt, hvis man helt eller delvist får medhold i sin klage.

4.3 Hvem kan der klages over?³

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

I visse særlige tilfælde kan der også klages over andre end revisorer, jf. revisorlovens § 44a. Hvis revisor har været godkendt, men ikke længere er det (f.eks. fordi revisor har deponeret sin godkendelse), kan der alligevel klages, når klagen angår et arbejde, som er udført, mens revisor stadig havde sin godkendelse.

Private klagere (og de fleste myndigheder) kan ikke nøjes med at klage over revisionsvirksomheden. Klagen skal være rettet mod revisor personligt, og navnet på den pågældende revisor skal derfor altid fremgå af klagen.

4.4. Hvad kan der klages over?⁴

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

Hvis revisor ikke har påtaget sig at afgive en erklæring – f.eks. en revisionspåtegning på et regnskab – har nævnet ikke mulighed for at behandle en klage. Der kan derfor ikke klages over rene rådgivningsopgaver eller over bistand, som ikke har resulteret i, at revisor har afgivet en erklæring.

Nævnet 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 – kan endvidere anmode om at møde personligt i nævnet og redegøre for sagen, inden nævnet træffer sin afgørelse. I så fald skal anmodning herom indgives skriftligt til nævnets sekretariat inden afslutning af sagens forberedelse.

Hvis ingen af parterne har ønske om at komme personligt til stede i Nævnet (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, bøde, og frakendelse af retten til at være ledelsesmedlem.

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

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

4.9. Hvornår kan nævnets afgørelse forventes?

Nævnets gennemsnitlige sagsbehandlingstid, dvs. fra klagen modtages til en afgørelse foreligger, har i beretningsåret ligget på 325 dage.

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

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

4.11. Hvor kan man læse mere?

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

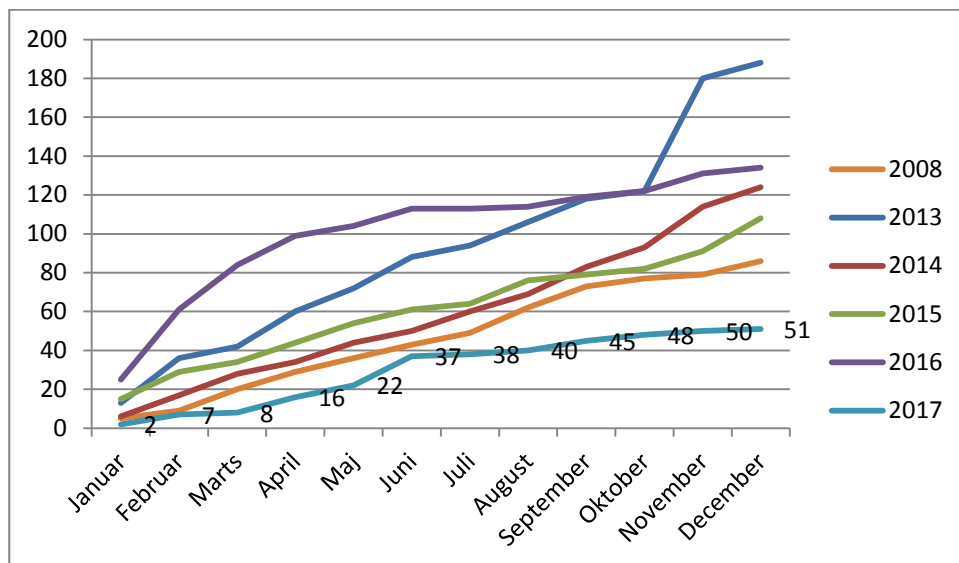
Noter:

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

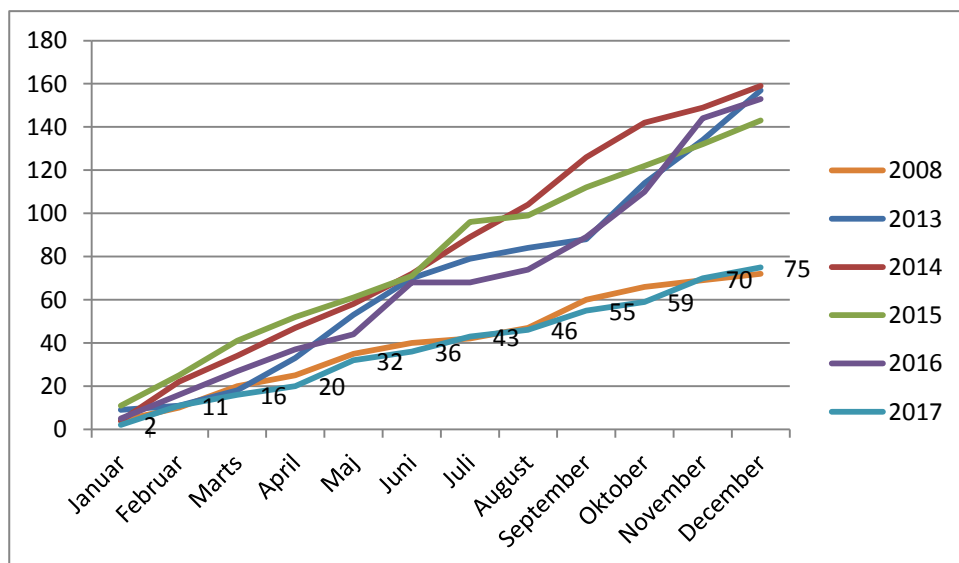
1. RL § 43, stk. 6, samt RL § 44a, stk. 3.
2. BKG § 7, stk. 3, samt § 17, stk. 3.
3. RL § 43, stk. 3, jf. § 44, stk. 1-4, RL § 43, stk. 4, jf. § 44, stk. 6, samt RL § 44a, stk. 1, jf. § 44b, stk. 1-2. Kun Erhvervsstyrelsen kan indklage en revisionsvirksomhed direkte, jf. RL § 43, stk. 5.
4. RL § 43,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

5. Årets statistik

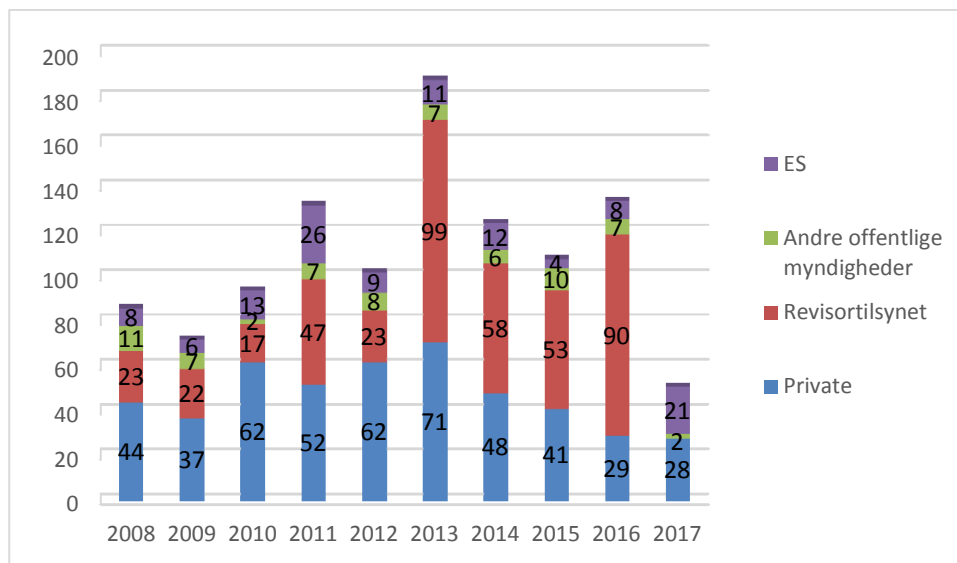
Indkomne sager totalt over året:



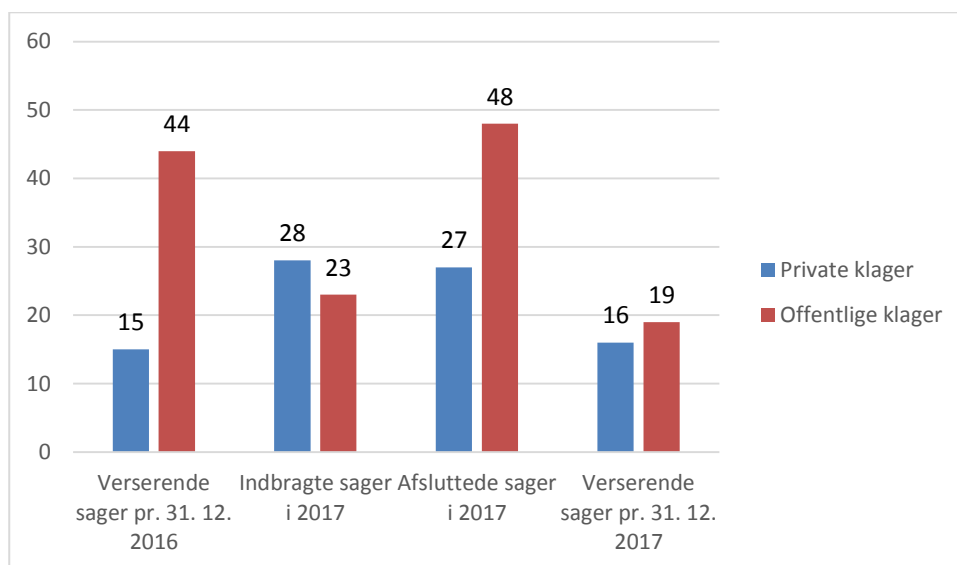
Afsluttede sager:



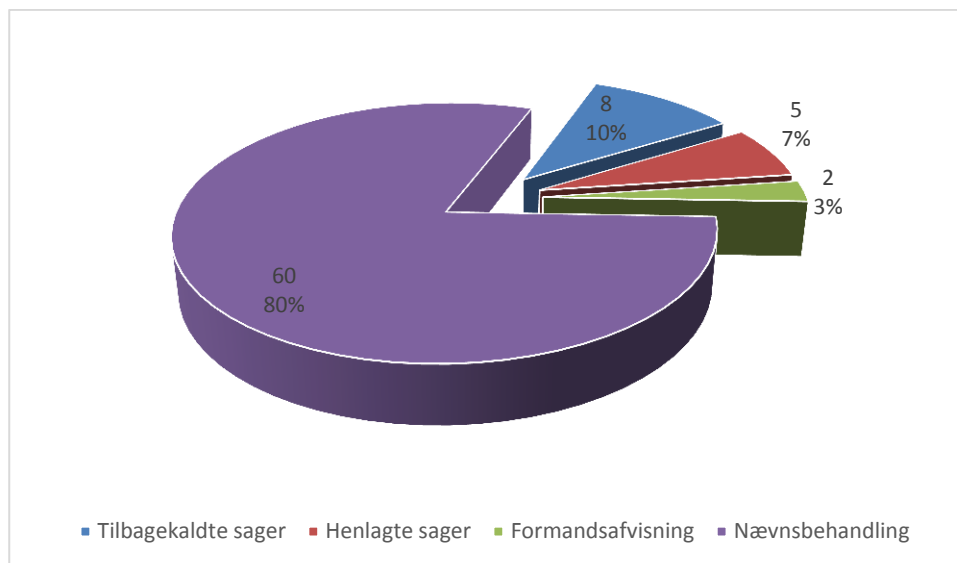
Fordelingen af indkomne sager fra RT og ES ift. Øvrige indkomne sager i perioden 2008 – 2017:



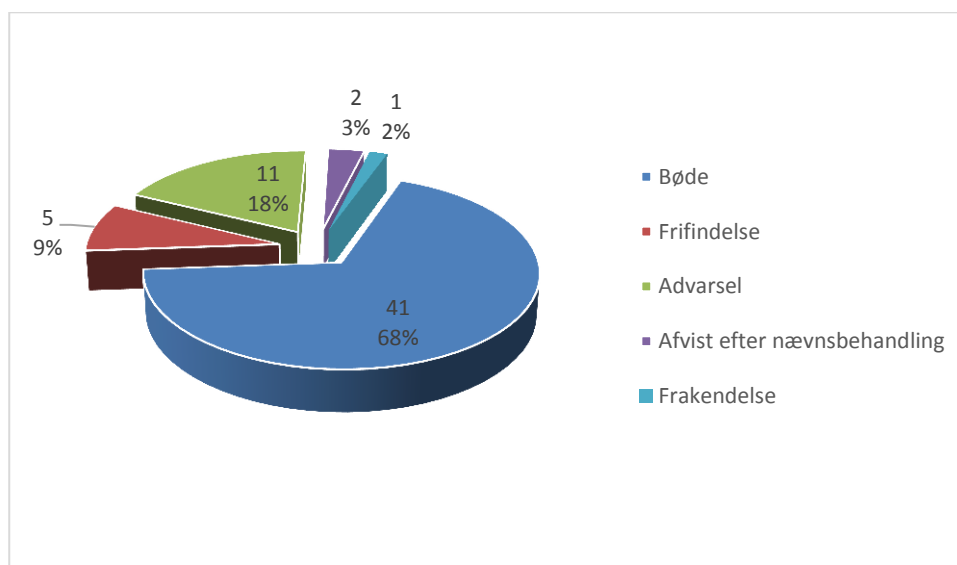
Udviklingen i sagsmængden i løbet af 2017:



Fordelingen af afgørelser i 2017:



Fordelingen af afgørelser i de nævnsbehandlede sager i 2017:



6. Nævnets praksis i beretningsperioden

I det følgende er gengivet referat af et antal af de kendelser, som nævnet har afsagt i 2017. Der henvises endvidere til tidligere årsberetninger. Den måde, som kendelserne er rubriceret under de enkelte afsnit på, har været uændret siden årsberetningen for 2011.

Hvor det fremgår, at Revisortilsynet har klaget indikerer dette, at sagen er omfattet af overgangsbestemmelserne.

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

Sag 67/2016 og 68/2016. Kendelse af 9. februar 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod revisionsvirksomhed og revisor.

Revisionsvirksomheden var på tidspunktet for nævnets behandling af sagen afregistreret som revisionsvirksomhed, men bestod fortsat som selskab med ny branchekode. Nævnet udtalte, at dette forhold ikke medførte, at nævnet ikke kunne realitetsbehandle klagen. Følgende fremgår af Revisornævnets præmis herom:

"Den indklagede revisionsvirksomhed.

For revisionsvirksomheden bemærkes indledningsvis, at indklagede har oplyst, at han har solgt sin revisionsvirksomhed, ændret selskabets formål til investeringsvirksomhed, ændret selskabets navn og afmeldt virksomheden i Revireg således, at virksomheden ikke længere er en godkendt revisionsvirksomhed. Af det vedlagte fra Erhvervsstyrelsen fremgår, at virksomheden med cvr.nr. XXXXXXXX, nu har navnet A ApS, har branchekode 702200, Virksomhedsrådgivning og anden rådgivning om driftsledelse, samt at formålet er at drive investeringsvirksomhed. Det fremgår endvidere af Erhvervsregisteret, at selskabets stifter og direktør er indklagede personligt samt, at som P-virksomhed fremgår "A ApS", P-nummer XXXXXXXXXX med branchekode 692000, Bogføring og revision: skatterådgivning.

Uanset ændringerne foretaget i registreringen i Erhvervsstyrelsens system, hvorved virksomheden har mistet sin godkendelse som revisionsvirksomhed, finder Revisornævnet, at revisionsvirksomheden fortsat består som den samme juridiske enhed, herunder at selskabet har samme cvr. nr., og herunder, at ejer og direktør fortsat er indklagede revisor, ligesom selskabet efter de nu registrerede oplysninger fortsat beskæftiger sig med bogføring og revision.

På denne baggrund - og idet man ikke ved at foretage en ændring i branchekode og formål og ved at foretage afmeldelse i Revireg, og nu også i medfør af revisorlovens § 43, stk. 5, - kan bringe sig ud af virksomhedsansvaret efter revisorloven - finder nævnet, at nævnet har kompetence til at behandle klagen. Den fremsatte klage realitetsbehandles derfor."

Også relevant under afsnit 6.5.1.4. (når et kvalitetsstyringssystem, der er tilfredsstillende efter sit indhold, både er anskaffet, installeret og taget i brug, men anvendelsen (efterlevelsen) af systemet er i væsentlig grad utilstrækkelig), hvor der er yderligere referat.

Sag 31/2016. Kendelse af 21. februar 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod revisor.

I forbindelse med sagsbehandlingen gjorde revisor indsigelse vedrørende honorar til kvalitetskontrollanten. Følgende fremgår herom i Revisortilsynets præmis:

"I det omfang indklagede anmoder Nævnet om at tage stilling til den af Revisortilsynet truffne afgørelse om betaling af vederlag i forbindelse med kvalitetskontrollen skal Nævnet bemærke, at Nævnet efter revisorlovens § 43, stk. 3, og § 44, stk. 1, har til opgave at bedømme, om revisor ved udførelsen af erklæringsopgaver har tilsidesat de pligter, som stillingen som revisor medfører, og derved har overtrådt god revisorskik for § 1, stk. 2-opgavers vedkommende, jf. § 16, stk. 1, eller har undladt at udvise professionel kompetence for § 1, stk. 3-opgavers vedkommende, jf. § 16, stk. 3. Klager over revisors (herunder en kvalitetskontrollants) vederlag kan ikke indbringes for Nævnet eller inddrages ved nævnets bedømmelse af, hvorvidt indklagede har overtrådt revisorloven."

Også relevant under afsnit 6.4.3.2. (inhabilitet), hvor der er yderligere referat, og under afsnit 6.5.7. (betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet) og afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Sag 119/2016. Kendelse af 14. november 2017.

En privatperson havde klaget over sin revisor, som han mente havde handlet i strid med god revisorskik under henvisning til, at:

Revisor ikke havde udarbejdet et aftalebrev vedrørende revision/regnskab for Ejendommen ... for 2012 og 2013.

Revisor ikke havde kontaktet klager i forbindelse med udarbejdelse af regnskaberne for Ejendommen ... 2012 og 2013.

Revisor ikke havde udleveret materiale, som det var aftalt, revisor skulle udarbejde, idet revisor ikke havde udarbejdet eller afleveret et separat regnskab for 2012 for Ejendommen ... til klager.

Revisor ikke havde overholdt tidsfrister hos Skat for regnskabsåret 2012 og 2013, selvom det var aftalt, at revisor skulle foretage indberetningerne.

Revisor ikke havde videregivet oplysning til klager vedr. betaling af restskatsfordring i 2012 henset til klagers beskæftigelse.

Revisor ikke havde medtaget transportudgifter til og fra udlejningsejendommen for 2012 og 2013 i regnskabet.

Revisor havde fordret betaling for 2012, selvom der i klienterklæring kun figurerer året 2013 og ikke 2012.

Revisor fordrede fuld betaling for regnskaber 2012 og 2013, jf. klagepunkt 3.

For så vidt angår sagens realitet blev revisor fundet skyldig i klagepunkterne 1 og 3 og frifundet i klagepunkterne 2, 4, 5 og 6. Klagepunkterne 7 og 8 blev afvist. Revisornævnet fandt således, at en klage over, at revisor ikke havde kontaktet klager i forbindelse med udarbejdelse af regnskaber, at revisor ikke havde udleveret materiale, som det var aftalt, revisor skulle udarbejde, idet revisor ikke havde udarbejdet eller afleveret et separat regnskab for 2012, og at revisor ikke havde overholdt tidsfrister hos Skat for regnskabsårene 2012 og 2013, selvom det var aftalt, at revisor skulle foretage indberetningerne, var omfattet af nævnets kompetence. Nævnet frifandt revisor for ikke at have videregivet oplysning til klager vedrørende betaling af restskatsfordring i 2012 henset til klagers beskæftigelse med henvisning til, at denne opgave ikke var revisors ansvar.

Selv om der er sket frifindelse, må nævnets afgørelse tages som udgangspunkt for, at klage herover næppe henhører under nævnets kompetenceområde.

Klagepunkterne 7 og 8 blev afvist af nævnet, idet nævnet ikke har kompetence til at behandle klager over revisors honorar.

Også relevant under afsnit 6.4.1. (erklæringsafgivelse) og 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen) og 6.6.2. (gentagelsesvirkning).

Sag 73/2016 og 74/2016. Kendelse af 18. april 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol klaget over revisionselskab og revisor.

Revisionsvirksomheden, anpartsselskabet, var solgt til en anden på tidspunktet for nævnets behandling af klagen, men bestod fortsat som samme juridiske person med samme cvr.nr. Nævnet udtalte, at dette forhold ikke medførte, at nævnet ikke kunne realitetsbehandle klagen.

Indklagede personligt havde deponeret sin besiddelse, da nævnet behandlede sagen. Nævnet udtalte, at i overensstemmelse med fast praksis kunne nævnet påkende klagen.

Også relevant under afsnit 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), hvor der er yderligere referat.

Sag 130/2016 og 131/2016. Kendelse af 4. december 2017.

En af parterne i en bodelingssag, hvor der af skifteretten var udpeget en bobestyrer, klagede over 2 revisorer, der havde besvaret et skønstema til brug for bobehandlingen. Sagens formalitet angik dels, hvorvidt det var skifteretten eller Revisornævnet, der havde kompetence til at behandle klagen, dels om den afgivne besvarelse/erklæring var omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, eller § 1, stk. 3. Endvidere om klager, der var part i bobehandlingsagen, men ikke hvervgiver, havde den fornødne retlige interesse i at få klagen behandlet, og endelig om, hvorvidt et af klagepunkterne var tilstrækkeligt konkret formuleret.

Følgende fremgår blandt andet vedrørende formaliteten af Revisortilsynets præmisser:

"Sagens formalitet"

Det fremgår blandt andet af Lyngby rets kendelse af 2. juni 2017, at de indklagede revisorer ikke var udmeldt af skifteretten i medfør af ægtefælleskiftelovens § 74, ligesom de indklagede revisorer ikke har været indkaldt til et møde i skifteretten til bevarelse af spørgsmål om vurderingen, jf. ægtefælleskiftelovens § 74, stk. 3. Det fremgår videre af skifterettens kendelse, at skifteretten ikke på den baggrund kunne fastsætte salær til de indklagede revisorer, men at salæret i øvrigt skulle betales af parterne i bodelingssagen. Det fremgår endvidere af skifterettens kendelse, at sagen mellem klager og dennes ægtefælle vedrørende skiftet er forliget i forbindelse med en retsmægling. Revisornævnet lægger disse faktiske oplysninger til grund.

Da klagen herefter ikke angår skønsmænd, i dette tilfælde de indklagede revisorer, som har været udpeget af domstolene, og henset til skifterettens kendelse vedrørende afvisning af at fastsætte honorar til de indklagede revisorer, finder Revisornævnet, at den indgivne klage ikke kan afvises af nævnet med henvisning til, at nævnet ikke har kompetence til at behandle klagen, fordi denne kompetence tilkommer skifteretten.

Det forhold, at bobehandleren i sagen er udpeget af skifteretten, jf. ægtefælleskiftelovens § 18, kan ikke føre til et andet resultat.

Det tilføjes i denne forbindelse, at allerede ved gennemførelsen af ny revisorlov i 2008 (2008-loven) omfattede "andre erklæringer" også de erklæringer, som en revisor afgav som syns- og skønsmænd udpeget efter retsplejelovens regler. Det var således allerede fra dette tidspunkt uden betydning i forhold til revisorlovens anvendelsesområde hvilken lovgivning, der regulerede revisors arbejde, og hvilken instans, der havde udpeget revisor. Ved lovændringen var man dog opmærksom på, at der var nogle syns- og skønssager, der efter deres karakter ikke kunne anses som erklæringsopgaver efter revisorloven, men hvor det måtte bero på en konkret vurdering, om opgaven faldt ind under revisorloven. Det afgørende i den forbindelse var, om revisor afgav en erklæring med sikkerhed eller uden sikkerhed, som ikke udelukkende var til hvervgivers eget brug. Hvis den betingelse var opfyldt, var revisors erklæring omfattet af 2008-loven, og dermed underlagt Revisornævnets kompetence.

Revisornævnets kompetence til at behandle klagen har således hjemmel i revisorloven.

Det fremgår af revisorlovens § 44, stk. 1, at en revisor, der ved udførelsen af opgaver efter lovens § 1, stk. 2 og 3, tilsidesætter de pligter, stillingen medfører, af Revisornævnet kan pålægges en disciplinær straf i form af advarsel eller bøde.

Efter revisorlovens § 1, stk. 2, har Revisornævnet herefter kompetence til at behandle klager over revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber og ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug. Efter revisorlovens § 1, stk. 3, har

Revisornævnet endvidere kompetence til at behandle klager over revisors afgivelse af andre erklæringer, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.

Det fremgår af de fremlagte dokumenter i sagen, at de indklagede - af bobestyreren - er anmodet om at udarbejde besvarelse på et vurderingstema / skønstema til brug for parterne, deres rådgivere og Skifteretten. Revisornævnet lægger på denne baggrund til grund, at det er bobestyreren, der efter revisorlovens er hvervgiveren, og ikke Skifteretten eller parterne selv. Revisornævnets kompetence til at behandle klagen er derfor ikke udelukket med henvisning til, at besvarelsen/erklæringen alene er bestemt til hvervgiverens - bobehandlerens - eget brug.

Det forhold, at det fremgår af de indklagedes besvarelse, at der var tale om en begrænset kreds, der skulle have adgang til besvarelsen/erklæringen samt, at det tillige fremgår, at besvarelsen ikke uden de indklagedes eksplicitte tilsagn måtte distribueres til andre, kan ikke føre til et andet resultat.

Det fremgår af de indklagedes besvarelse af skønstemaet, at der ikke er foretaget revision eller verifikation af modtagne oplysninger, samt at der er udført de handlinger, der er fundet nødvendige i overensstemmelse med principper for arbejder af denne karakter. Det fremgår endvidere, at spørgsmålene angår 1) at fastlægge den kontante nettoværdi af anparter i et ApS efter nærmere angivne kriterier, 2) at oplyse om værdiansættelse af et A/S med udgangspunkt i ejeraftale afviger fra, hvad et salg af hele virksomheden til tredjemand ville indbringe, og 3) at vurdere om en beregnet goodwill i et A/S er personlig, og i givet fald, hvor stor en del, der skønnedes at være personlig.

På denne baggrund og således som de indklagede har formuleret og begrundet deres besvarelse finder Revisornævnet, at de indklagedes besvarelse er omfattet af revisorlovens § 1, stk. 3, "andre erklæringer" - og derfor ikke er en erklæring med sikkerhed omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2.

Revisornævnet har på denne baggrund - og i dette omfang - kompetence til at behandle den indgivne klage.

Det fremgår af revisorlovens § 43, stk. 6, at det er en betingelse for at kunne få en klage behandlet ved nævnet, at klageren har en retlig interesse i de forhold, som klagen angår. Klager skal efter den foreliggende praksis ved nævnet have en konkret og individuel interesse i klagen, fx derved, at klager har handlet i tillid til en revisors erklæring, og den retlige interesse skal foreligge på det tidspunkt, en klage indgives til nævnet. Da klager var part i bobehandlings sagen - skilsmis sen - og da den afgivne besvarelse/erklæring skulle anvendes ved bodelingen, havde klager en konkret og individuel interesse i udfaldet af den afgivne besvarelse/revisor erklæring, hvilken retlige interesse også forelå på tidspunktet for klagens indgivelse til Revisornævnet den 30. november 2016.

Revisornævnet finder derfor ikke, at klagen kan afvises med henvisning til klagers manglende retlige interesse.

Det forhold, at bodelingssagen blev afsluttet med et forlig, kan ikke føre til et andet resultat."

Under Revisornævnets afgørelse under overskriften sagens realitet fremgår yderligere følgende:

"Klager har ved sagens indbringelse endvidere bedt Revisornævnet vurdere, hvorvidt der er kritisable forhold ved den vurderingsrapport, de to indklagede har afgivet, samt i øvrigt om der er kritisable forhold ved deres indsats i forbindelse med afgivelse af rapporten, jf. revisorlovens § 1, stk. 2.

En klager kan ikke - som sket ved denne formulering - helt eller delvist overlade det til nævnet at udforme de enkelte klagepunkter blot ud fra en beskrivelse af et sagsforløb og ved vedlæggelse af dokumenter. I så fald ville de indklagede revisorer ikke have rimelig mulighed for at varetage deres eventuelle forsvar over for den

rejste klage, og det ville være Revisornævnet, der fremstod som de indklagedes egentlige modpart, hvilket ville kompromittere Revisornævnets status som et af parterne uafhængigt klagenævn.

Klagepunktet er derfor uegnet til at danne grundlag for nævnets behandling, og Revisornævnet afviser på denne baggrund at behandle denne del af den indgivne klage."

Også relevant under afsnit 6.3.1. (retlig interesse), afsnit 6.3.4 (klagens indhold og form), afsnit 6.4.2. (ikke udelukkende til hvergivers brug) og afsnit 6.4. 4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen), hvor referat af sagens realitet fremgår.

6.1.3. International kompetence

Ingen sager i beretningsåret.

6.2. Disciplinæransvaret

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

6.3. Påtaleret

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

6.3.1 Retlig interesse

Kravet om, at en klager skal have en retlig interesse, som er en betingelse for adgangen til at klage, fremgår af revisorlovens § 43, stk. 6.

Sag 112/2016. Kendelse af 1. februar 2017.

En repræsentant for en mindretalsanpartsejer, der var medlem af bestyrelsen i ApS, men efterfølgende udtrådt, havde indgivet klage til Revisornævnet over revisor, dels for ikke overholdelse af formelle krav, dels for substantielle mangler ved revision. Årsregnskabet for ApS blev efter knap 3 måneder, hvor regnskabet var indberettet og offentliggjort i Erhvervsstyrelsen, tilbagekaldt. Nævnet fandt, at repræsentanten havde den fornødne retlige interesse, hvorfor klagen blev realitetsbehandlet.

Også relevant under afsnit 6.4.3.1. (mangler ved registreringen), hvor kendelsens materielle indhold er refereret, og afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Beslutning af 29. september 2017. Formandsafgørelse. Sag 99/2016.

En privatperson havde klaget over, revisor havde tilsidesat god revisorskik ved 1) at tilbageholde materiale, som Skat havde efterspurgt, 2) at have afgivet urigtige oplysninger og 3) at have tilsidesat arkivpligten efter revisorlovens § 23. Klager havde i relation til klagepunkt 3 yderligere anført, at revisor havde bortskaffet kopier af bogføringsbilag, arbejdspapirer og computerregistreringer og ikke overholdt arkivpligten til trods for, at henvendelse om sagen skete løbende fra 2013 til 2015, hvilket lå inden for 5-års perioden, jf. revisorlovens § 23.

Revisornævnets formand anførte følgende i præmis:

"Revisornævnet kan afvise at behandle klager fra fysiske eller juridiske personer, der ikke har retlig interesse i det forhold, klagen angår, jf. revisorlovens § 43, stk. 6, 1. led. Det påhviler nævnet af egen drift at påse, at en klager har den fornødne retlige interesse.

Det fremgår af Revisornævnets Årsberetning 2010, afsnit 6.3.1, side 39, og Revisornævnets Årsberetning 2011, afsnit 6.3.1, s. 41, at den retlige interesse i revisorlovens § 43, stk. 6, 1. leds forstand, i hvert fald skal være til stede på tidspunktet for klagens indgivelse.

Revisors klient vil sædvanligvis have retlig interesse i at kunne klage over sin revisor. Klienten i forhold til indklagede revisor er både nu og på tidspunktet for klagens indgivelse S Holding ApS, S A/S og S ApS ... S Holding ApS er opløst efter konkurs og ophørte den 15. december 2014, S A/S er i 2011 solgt til tredjemand og opløst efter konkurs og ophørte den 2. april 2013. S ApS ... er opløst efter konkurs og ophørte den 22. oktober 2013, hvorfor selskaberne således ikke eksisterede på klagetidspunktet. Klagen må da også opfattes således, at klager har indgivet klagen på egne vegne og ikke på de – nu – ophørte selskabers vegne.

Som sagen herefter på dette punkt foreligger oplyst, må det lægges til grund, at klager ikke er eller var aktionær/anpartshaver på tidspunktet for klagens indgivelse. Klager kan således ikke støtte klageadgang på sin tidligere aktie-/anpartsbesiddelse og har ikke anført omstændigheder, herunder fremlagt tilstrækkelig dokumentation, der kan føre til, at denne, i kraft af dennes tidligere aktie-/anpartsbesiddelse i de nævnte selskaber fortsat efter konkurserne, har retlig interesse i at kunne forfølge en klage over selskabernes revisor.

Det bliver herefter afgørende, om klager for sit eget vedkommende personligt er blevet berørt af det forhold, der lægges den indklagede til last på en sådan måde, at klager kan siges at have retlig interesse i at kunne klage over selskabernes revisor.

Der foreligger ikke dokumentation for, at Skat har efterspurgt klagers mellemregninger med selskaberne S Holding ApS, S A/S og S ApS ..., ligesom der ikke foreligger nogen sandsynliggørelse af, at dokumentationen for mellemregningerne med de pågældende selskaber vil kunne ændre den af Skat truffene afgørelse af 4. juni 2013. Klager har således ikke dokumenteret sin retlige interesse i at kunne klage over selskabernes revisor.

Nævnet bemærker, at nærværende klage adskiller sig fra den af klager nævnte sag nr. 97/2012 af 4. februar 2014 for Nævnet, hvor Nævnet fandt, at en tidligere kapitalejer havde retlig interesse i at indbringe dennes tidligere revisor for Nævnet efter, at der var afsagt konkursdekret vedrørende selskabet. Særligt er der ikke forelagt Nævnet nogen dokumentation for, at klager risikerer personligt ansvar for de nu konkursramte selskabers dispositioner.

Det kan ved vurderingen af den retlige interesse på klagetidspunktet ikke tillægges betydning, at klagen til dels vedrører forhold forud for selskabernes konkurs eller vedrører forhold, hvor klager var aktionær-/anpartshaver i selskaberne.

For så vidt angår årsrapporterne for S ApS ... fra 2008 og 2009, som indklagede påførte en revisionspåtegning henholdsvis den 25. juni 2009 og den 24. maj 2010, årsrapporterne for S A/S fra 2008 og 2009, som indklagede påførte en revisionspåtegning henholdsvis den 25. juni 2009 og den 24. maj 2010 og endelig årsrapporterne for S Holding ApS fra 2008 og 2009, som indklagede påførte en revisionspåtegning henholdsvis den 25. juni 2009 og den 24. maj 2010, bemærker nævnet, at det i § 46, stk. 1, i lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven), fremgår, at fristen for at indbringe en sag for Revisornævnet er 5 år regnet fra den dag, da den pligtstridige handling eller undladelse er ophørt.

Da der er forløbet mere end 5 år fra indklagede afgav revisorpåtegning på regnskaberne henholdsvis den 25. juni 2009 og den 24. maj 2010, er vedrører klagen forhold, der er forældede. Det forhold, at revisors adfærd ligger mindre end 5 år forud for klagens indgivelse kan ikke føre til andet resultat, idet den erklæring, adfærden udspringer af, er forældet. Herefter afvises den del af klagen, der vedrører årsrapporter fra selskaberne for årene 2008 og 2009, også af denne grund."

Klagen blev herefter i det hele afvist.

Sag 128/2016. Kendelse af 20. oktober 2017.

En privatperson havde fremsat en række klagepunkter vedrørende revision af årsrapporten 2013/2014 for A ApS.

Klager oplyste til spørgsmålet om at have retlig interesse, at han med overtagelsesdag 1. marts 2015 købte anparter i A Holding til kurs 1887. Købet skete med udgangspunkt i årsrapporten 2013/14, hvor resultatet var negativt med 522 t. kr., og en egenkapital på 5.493 t. kr. svarende til kurs 1381. I forbindelse med aflæggelsen af årsrapporten for 2014/15 blev det oplyst i ledelsesberetningen, at der havde været en fundamental fejl i tidligere års regnskab for tilknyttede virksomheder, hvilket havde medført en rettelse i regnskabet for tidligere år. Fejlen indebar, at kapitalandele i tilknyttede virksomhed var indregnet 2.108 t.kr. for højt, hvilket havde haft en resultateffekt med -2.108.t. kr. og en egenkapitaleffekt på -2.108. t. kr. for regnskabsåret 2013/2014. Årsrapporten, som var grundlaget for klagers køb, var således forkert.

Revisornævnet fandt, at klager havde den fornødne retlige interesse og anførte herom følgende:

"Nævnet lægger til grund, at klager via sit holdingselskab B Holding ApS pr. 1. marts 2015 fik overdraget 39.750 anparter i A Holding ApS til en købesum af 750.000 kr.

Klager anfører at have baseret sit køb på læsning af årsrapporten dels for A Holding ApS, dels på årsrapporten for datterselskabet A ApS, begge for regnskabsåret 2013/14. Årsrapporten for A Holding ApS er dateret forud for klagers køb af anparterne i selskabet, og klager var efter det oplyste fortsat ejer af anparterne på tidspunktet for klagens indgivelse til nævnet.

Nævnet finder på dette grundlag, at klager i tilstrækkeligt omfang har dokumenteret at have handlet i tillid til nævnte regnskaber i forbindelse med sit køb af anparter. Klager må derfor anses for at have retlig interesse i det af revisor udførte arbejde, og er således klageberettiget."

Også relevant under afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen), hvor den revisormæssige del er refereret.

Sag 130/2016 og 131/2016. Kendelse af 4. december 2017.

En af parterne i en bodelingssag, hvor der af skifteretten var udpeget en bobestyrer, klagede over 2 revisorer, der havde besvaret et skønstema til brug for bobehandlingen. Sagens formalitet angik dels, hvorvidt det var skifteretten eller Revisornævnet, der havde kompetence til at behandle klagen, dels om den afgivne besvarelse/erklæring var omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, eller § 1, stk. 3, endvidere om klager, der var part i bobehandlingsagen, men ikke hvervgiver, havde den fornødne retlige interesse i at få klagen behandlet, samt endelig om, hvorvidt et af klagepunkterne var tilstrækkeligt konkret formuleret.

Revisornævnets kendelse vedrørende formaliteten er gengivet ovenfor under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence), og Nævnets kendelse vedrørende realiteten fremgår nedenfor under afsnit 6.4. 4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen). Også relevant under 6.3.4. (klagens indhold og form) og 6.4.2. (ikke udelukkende til hvervgivers brug).

6.3.2. Udøvelse af klagebeføjelse - repræsentation og succession

Ingen sager i beretningsperioden.

6.3.3. Forældelse

Ingen sager i beretningsperioden.

6.3.4. Klagens indhold og form

Sag 85/2016. Kendelse af 10. juli 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod revisor for "*Herudover er der generelt manglende dokumentation for udførte handlinger*"

Revisortilsynet anførte i sin begrundelse for klagepunktet, at "*Klager har vedrørende øvrige regnskabsmæssige områder henvist til, at det fremgår af faktiske forhold, at der, for så vidt angår øvrige regnskabsmæssige områder, gennemgående ikke foreligger dokumentation for, at der er udført revisionshandling.*"

Revisor havde erkendt overtrædelserne. Revisornævnet afviste - til trods herfor - at realitetsbehandle denne del af klagen med følgende begrundelse:

"For så vidt angår øvrige klagepunkter med overskriften "øvrige regnskabsmæssige områder" afviser Revisornævnet at realitetsbehandle disse, fordi hverken klagen som sådan eller den af klager beskrevne begrundelse for klagepunkterne er konkretiseret og beskrevet for Revisornævnet, der ikke ud fra en faktisk beskrivelse skal formulere en klages konkrete indhold. Revisornævnet kan i denne forbindelse henvise til, at nævnet er et disciplinærnævn, hvorfor en klage, særligt fra en offentlig instans, bør udformes, herunder konkretiseres, således, at den indklagede har de bedste muligheder for sit forsvar. Hertil kommer, at der i klagers indbringelsesskrivelse i sagsfremstillingen under overskriften "øvrige regnskabsmæssige områder" er citeret fra "issue tracker", men at det citerede ikke ses at være dokumenteret af klager i sagen."

Revisornævnet har i denne afgørelse - i lighed med andre områder - fulgt de principper, der anvendes i forbindelse med behandlingen af straffesager.

Også relevant under afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen), hvor den revisormæssige del er refereret, samt under afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Sag 130/2016 og 131/2016. Kendelse af 4. december 2017.

En af parterne i en bodelingssag, hvor der af skifteretten var udpeget en bobestyrer, klagede over 2 revisorer, der havde besvaret et skønstema til brug for bobehandlingen. Sagens formalitet angik dels, hvorvidt det var skifteretten eller Revisornævnet, der havde kompetence til at behandle klagen, dels om den afgivne besvarelse/erklæring var omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, eller § 1, stk. 3, dels om klager, der var part i bobehandlingsagen, men ikke hvervgiver, havde den fornødne retlige interesse i at få klagen behandlet, dels om, hvorvidt et af klagepunkterne var tilstrækkeligt konkret formuleret.

Revisornævnets kendelse vedrørende formaliteten er gengivet ovenfor under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence) og nævnets kendelse vedrørende realiteten fremgår nedenfor under afsnit 6.4. 4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen). Også relevant under afsnit 6.3.1. (retlig interesse) og 6.4.2. (ikke udelukkende til hvergivers brug).

Sag 13/2017. Kendelse af 18. december 2017.

Erhvervsstyrelsen havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst 2 klagepunkter mod revisor for overtrædelse af god revisorskik. Klagepunkt b blev afvist. Revisornævnet anførte herom følgende:

"Klager har formuleret klagepunktet således:

"b) God revisorskik, jf. revisorlovens § 16, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A A/S for 2013, idet revisors kontrol af overholdelse af den regnskabsmæssige begrebsramme er utilstrækkelig, hvilket har medført flere fejl i årsregnskabet."

Selve klagen er således ikke konkretiseret.

Klager har i sine anbringender anført, at "der er konstateret flere overtrædelser af årsregnskabsloven, herunder manglende oplysninger i anvendt regnskabspraksis, samt manglende noteoplysninger". Klager har videre anført, at på baggrund af "de konstaterede fejl og mangler vedrørende præsentation i den omhandlede erklæringsopgave, finder Erhvervsstyrelsen, at revisors kontrol af overholdelsen af den regnskabsmæssige begrebsramme ikke har været tilstrækkelig. Ved Erhvervsstyrelsens vurdering af forholdet er der lagt vægt på det samlede antal fejl og mangler."

Klagers anbringender er således heller ikke konkretiseret.

Da hverken klagen som sådan eller den af klager beskrevne begrundelse for klagepunkterne er konkretiseret og beskrevet for Revisornævnet, der ikke ud fra en faktisk beskrivelse skal formulere en klages konkrete indhold, afviser Revisornævnet at behandle dette klagepunkt. Revisornævnet kan i denne forbindelse

henvise til, at nævnet er et disciplinærnævn, hvorfor en klage, særligt fra en offentlig instans, bør udformes, herunder konkretiseres, således, at den indklagede har de bedste muligheder for sit forsvar. Det forhold, at Revisornævnet i givet fald selv ud fra kvalitetskontrollantens arbejdspapirer, herunder bilag 4 - Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave – ville kunne konkretisere i hvert fald nogle af klagepunkterne, kan ikke føre til et andet resultat. Det forhold, at den indklagede ikke har svaret, ikke har protesteret imod en så generelt formuleret klage eller endog erkendt overtrædelserne i en så generelt formuleret klage, kan heller ikke føre til et andet resultat."

Revisor blev fundet skyldig i klagepunkt a og pålagt en bøde på 30.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.4 (kvalitetsmangler ved selve erklæringen), hvor den revisionsmæssige del vedrørende klagepunkt a er refereret.

6.4. Erklæringsarbejde

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

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

6.4.1. Erklæringsafgivelse

Sag 119/2016. Kendelse af 14. november 2017.

En privatperson havde rejst klaget over sin revisor, som han mente havde handlet i strid med god revisorskik. Sagen angik i alt 8 klagepunkter.

Revisornævnet afgjorde ex officio sagens formalitet - erklæringstypen - i relation til nævnets kompetence til at behandle klagen. Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets kendelse herom:

"Det fremgår af de fremlagte dokumenter, at den fremlagte erklæring for Ejendommen ... for 2013, som indklagede har påtegnet den 10. december 2014, blandt andet skulle udarbejdes til brug for SKAT. Revisornævnet lægger på denne baggrund til grund, at erklæringen "ikke udelukkende er bestemt til hvervgivers eget brug".

...

På denne baggrund finder Revisornævnet, at indklagedes erklæring er en erklæring uden sikkerhed omfattet af revisorlovens § 1, stk. 3, "andre erklæringer". Det forhold, at indklagede i erklæringen har oplyst, at regnskabet ikke giver anledning til forbehold eller supplerende oplysninger, og det forhold, at indklagede har udformet en konklusion, som kan have den virkning at dette øger de tiltænkte brugeres tillid til

erklæringen, samt det forhold, at oplysningerne i erklæringen er indsendt til en offentlig myndighed, kan ikke føre til, at der er tale om en erklæring med sikkerhed omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2. Indklagede har assisteret klager med dennes opgørelse af indkomst på baggrund af foreliggende bogføring, foreviste bilag samt meddelte oplysninger, og har ikke foretaget revision eller review (gennemgang), og har derfor ikke afgivet en erklæring, som udtrykker nogen grad af sikkerhed. Revisornævnet har på denne baggrund – og i dette omfang – kompetence til at behandle den del af klagen, som angår regnskabet for Ejendommen ... for 2013."

Revisornævnet fandt således, at erklæringen var omfattet af revisorlovens § 1, stk. 3, og dermed revisorlovens § 16, stk. 4.

Også relevant under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence), afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen) og afsnit 6.6.2. (gentagelsesvirkning).

6.4.2. Ikke udelukkende til hvergivers brug

Sag 130/2016 og 131/2016. Kendelse af 4. december 2017.

En af parterne i en bodelingssag, hvor der af skifteretten var udpeget en bobestyrer, klagede over 2 revisorer, der havde besvaret et skønstema til brug for bobehandlingen. Sagens formalitet angik dels, hvorvidt det var skifteretten eller Revisornævnet, der havde kompetence til at behandle klagen, dels om den afgivne besvarelse/erklæring var omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, eller § 1, stk. 3, dels om klager, der var part i bobehandlingsagen, men ikke hvergiver, havde den fornødne retlige interesse i at få klagen behandlet, dels om, hvorvidt et af klagepunkterne var tilstrækkeligt konkret formuleret.

Revisornævnets kendelse vedrørende formaliteten er gengivet ovenfor under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence) og nævnets kendelse vedrørende realiteten fremgår nedenfor under afsnit 6.4. 4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen). Også relevant under afsnit 6.3.1. (retlig interesse) og afsnit 6.3.4. (klagens indhold og form).

Sag 101/2016. Kendelse af 4. maj 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for tilsidesættelse af god revisorskik. Klagen var opdelt i 4 klagepunkter. Klagen under klagepunkt c blev afvist, fordi revisorerklæringerne på årsrapporterne, hvori også indgik skattemæssige specifikationer med tilhørende noter, alene var interne regnskaber, der udelukkende var bestemt til hvergiverens eget brug. Årsrapporterne var således ikke omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, og Revisornævnet havde dermed ikke kompetence til at påkende klagen.

Også relevant for under afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen), hvor sagen er refereret, og afsnit 6.6.2 (gentagelsesvirkning).

6.4.3. Kompetencemangler

6.4.3.1. Mangler ved registreringen

Sag 112/2016. Kendelse af 1. februar 2017.

En repræsentant for en mindretalsanpartshaver i et ApS klagede over, at revisor havde ladet sig vælge til selskabets revisor, selv om det af vedtægterne fremgik, at revisor skulle være statsautoriseret, hvilket revisor ikke var, at revisor havde indberettet sig selv om revisor for selskabet, selv om de formelle krav til, at revisor skulle vælges på en generalforsamling, ikke var opfyldt, at revisor indberettede årsregnskabet til Erhvervsstyrelsen uden at have sikret sig, at repræsentanten for mindretalsanpartshaveren havde underskrevet samt, at der var en lang række substantielle mangler ved selve revisionen. Årsregnskabet for ApS'et blev efter knap 3 måneder, hvor regnskabet var indberettet og offentliggjort i Erhvervsstyrelsen, tilbagekaldt.

Revisornævnet fandt, at revisor havde tilsidesat god revisorskik ved ikke at have sikret sig dokumentation for, at der var afholdt generalforsamling, hvor revisor var valgt, før revisor foretog indberetning om revisorskiftet. Til denne tilsidesættelse af god revisorskik bemærkede Nævnet dog, at den ikke i sig selv var graverende.

Revisornævnet traf for øvrige klagepunkter følgende afgørelse:

"Det fremgår af sagens oplysninger, at indklagede ikke opfyldte kravene i selskabet A ApS' vedtægter til at blive valgt som revisor, idet revisor efter vedtægterne skal være statsautoriseret revisor. Indklagede er godkendt som registeret revisor, ikke godkendt som statsautoriseret revisor.

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

Da indklagede således ikke lovligt kunne afgive erklæring på årsrapporten for selskabet, og da årsrapporten også faktisk er tilbagetrukket og nu ophævet af Erhvervsstyrelsen, hvorefter årsregnskabet juridisk set må anses for en nullitet, finder Revisornævnet, at strafansvaret for at afgive erklæring under disse omstændigheder også omfatter eventuelle fejl og overtrædelser, der måtte være begået i den forbindelse. Klagepunkterne over de substantielle fejl ved revisionen af selskabet samt de efterfølgende handlinger vedrørende underskrift og indberetning til Erhvervsstyrelsen er derfor ikke taget under påkendelse."

Revisor blev pålagt en bøde på 50.000 kr. Nævnet tog herved i betragtning i formildende retning, at revisor ikke af opdragsgiverne var blevet gjort bekendt med, at der var udfordringer i forhold til en mindretalsaktionær, og i skærpende retning, at en revisor stedse optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant og dermed har en særlig forpligtelse til at påse, at formelle regler, der sikrer udøvelsen af god revisorskik, stedse overholdes.

Også relevant under afsnit 6.3.1. (retlig interesse) og afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

6.4.3.2. Inhabilitet

Sag 31/2016. Kendelse af 21. februar 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for

1) at have overtrådt reglerne om uafhængighed ved at afgive revisionspåtegning på C K/S for 2013, idet revisor samtidig havde foretaget betalinger fra C K/S' bankkonto, og for 2) at have overtrådt god revisorskik ved revisionen af årsregnskabet for D K/S for 2013, idet der var utilstrækkelig planlægning og dokumentation for revision af værdiansættelse af investeringsejendomme.

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

"Klagepunkt 1

Det er ubestridt, at indklagede i forbindelse med sin revision af C K/S for regnskabsåret 2013 har haft adgang til selskabets kassekreditkonto, og at indklagede efter forudgående godkendelse af ledelsen har udført betalinger af fakturaer på vegne af selskabet, og at der i det pågældende regnskabsår er gennemført betalinger af fakturakrav for ca. 58.000 kr.

Nævnet finder, at den omstændighed, at revisor betaler regninger efter, at selskabets ledelse har attesteret/godkendt de enkelte bilag for C K/S, er omfattet af de situationer, der er indeholdt i revisorlovens § 24, stk. 2, samt uafhængighedsbekendtgørelsens § 2.

Den omstændighed, at revisorklientens bank har været bekendt med indklagedes gennemførelse af transaktioner på vegne af revisorklienten kan ikke føre til andet resultat, da det ikke ændrer på, at indklagede har haft selvstændig adgang til kontoen, ligesom truslen mod revisors uafhængighed findes at være af en sådan karakter, at den ikke kan afhjælpes, hvorfor indklagede burde have afstået fra at påtage sig erklæringsopgaven, da der i modsat ville kunne opstå mulighed for selvrevision.

Indklagede er på den baggrund skyldig i det rejste klagepunkt.

Klagepunkt 2

Som sagen foreligger oplyst for Nævnet, findes den af indklagede foretagne planlægning af revisionen tilstrækkelig.

Efter kvalitetskontrollantens erklæring og arbejds papirer, finder Nævnet imidlertid, at indklagede, uanset at denne har udført et betydeligt antal revisions handlinger, ikke har udarbejdet tilstrækkelig og egnet dokumentation for udførelse af sin revision af værdiansættelsen af udlejningsejendommene i forbindelse med sin revision af årsregnskabet 2013 for D K/S. Regnskabsposten er en væsentlig post i regnskabet. Det er ikke tilstrækkeligt, at indklagede verbalt kan redegøre for sine overvejelser i forbindelse med revisionen af afkastprocenten, når disse handlinger ikke samtidig er dokumenteret i revisionsdokumentationen. Nævnet finder desuden, at klagepunktet er tilstrækkeligt konkretiseret. Med den anførte begrænsning vedrørende planlægning er indklagede herefter skyldig i det rejste klagepunkt. Indklagede har således overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og dermed god revisorskik.

Sanktionsfastsættelsen

Ved sanktionsfastsættelsen indgår, at overtrædelse af uafhængighedsreglerne er et grundlæggende brud på de krav, der stilles til en godkendt revisor. Efter Nævnet faste praksis fastsættes en bøde på 100.000 kr. for en sådan overtrædelse, medmindre der måtte foreligge særlige formildende omstændigheder, hvilket Nævnet ikke finder er tilfældet i nærværende sag. Bøden fastsættes herefter i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, samlet til 110.000 kr."

Sagen blev af den indklagede revisor indbragt for domstolene. Revisornævnet er ved dom af 10. oktober 2017 frifundet, dvs. Revisornævnets afgørelse er stadfæstet.

Også relevant under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence), afsnit 6.5.7. (betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet) og afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Sag 106/2016. Kendelse af 18. april 2017.

Erhvervsstyrelsen havde rejst en klage mod revisor for tilsidesættelse af sine pligter ved i strid med revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, samt uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 1, litra b, og § 2, stk. 1, nr. 2, at have afgivet en erklæring i forbindelse med genoptagelse af et ApS, der var anmodet tvangsopløst, idet indklagedes ægtefælle, der tillige var ansat i den revisionsvirksomhed, hvor igennem revisor havde afgivet sin erklæring, var direktør i ApS'et på tidspunktet for indklagedes afgivelse af erklæringen om genoptagelse. Erklæring og valg af ægtefællen til direktør i ApS skete samme dag.

Revisor blev fundet skyldig og pålagt en bøde på 100.000 kr. Der blev ikke taget hensyn til, at ægtefællen kun havde været direktør i en kort periode.

Kendelsen genoptaget vedrørende bødestørrelse, se nedenfor under afsnit 6.6.4.

Sagerne 123/2016 og 124/2016. Kendelse af 1. september 2017.

Erhvervsstyrelsen havde rejst en klage mod to revisorer for tilsidesættelse af god revisorskik, jf. dagældende revisorlovs § 24, idet de indklagede ved deres revision af årsrapporten for 2015 for M Ejendomme A/S havde overtrådt den dagældende uafhængighedsbekendtgørelsens § 6, nr. 3, idet den administrative direktør for kontorstedet for den revisionsvirksomhed, som de indklagede på erklæringstidspunktet var tilknyttede, en statsautoriseret revisor, gennem et 100 % ejet ApS ejede 33 % af kapitalandele og stemmerettigheder i M Ejendomme A/S.

De to revisorer blev fundet skyldige på pålagt hver en bøde på 100.000 kr.

Sag 132/2016. Kendelse af 1. september 2017.

Erhvervsstyrelsen havde rejst en klage mod revisor, fordi revisor ved revision af årsregnskaberne for 2013 og 2014 for en andelsboligforening havde overtrådt den dagældende uafhængighedsbekendtgørelsens § 6, nr. 3, idet en medarbejder i revisionsvirksomheden havde udført administrative opgaver for andelsboligforeningen og gennemført betalinger på vegne af andelsboligforeningen.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

"Indklagede kunne ikke lovligt - hverken efter den dagældende eller nugældende bestemmelse i revisorlovens § 24, stk. 1, - revidere årsrapporterne for Andelsboligforeningen ... for regnskabsårene 2013 og 2014, såfremt indklagede selv havde haft bemyndigelse til for Andelsboligforeningen at udføre betalinger, således som den ansatte i revisionsvirksomheden havde. Spørgsmålet er imidlertid, hvorledes

situationen skal bedømmes, når det ikke var indklagede selv, men en anden ansat i revisionsvirksomheden, som havde nævnte tilknytning til det reviderede selskab.

...

Når henses til, at en ansat i den revisionsvirksomhed, som indklagede afgav sine revisorerklæringer igennem, havde bemyndigelse til og faktisk udførte betalinger for Andelsboligforeningen ...i begge regnskabsårene 2013 og 2014, herunder betalinger for revisionen, sammenholdt med de administrative opgaver, som den pågældende udførte, herunder at foretage oprettelse i Revimentor af indklagedes arbejds papirer til brug for revisionsopgaverne for Andelsboligforeningen ..., finder Revisornævnet, at der har foreligget en så betydelig trussel mod indklagedes egenkontrol, at indklagede burde have afstået fra at revidere årsregnskaberne for Andelsboligforeningen ... for regnskabsårene 2013 og 2014. De foreliggende konkrete omstændigheder var endvidere af en sådan karakter, at det for en velinformeret tredjemand var egnet til at vække tvivl om indklagedes uafhængighed.

Det er således bevist, at indklagede har overtrådt den dagældende - og nugældende uafhængighedsbekendtgørelses § 6, nr. 3, og derved tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 24 og § 16, stk. 1."

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

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

6.4.3.3. Krydsrevision

Ingen sager i beretningsåret.

6.4.4. Kvalitetsmangler ved selve erklæringen

Sag 89/2015. Kendelse af 30. januar 2017.

Klager, der var et ApS under konkurs, havde rejst klage mod revisor for tilsidesættelse af god revisorskik.

Revisor blev frifundet. Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

"Revisornævnet lægger, efter indholdet af klagers anbringender, til grund, at det er klagers hovedsynspunkter, at indklagede i forbindelse med sin revision af årsrapporterne for 2010 for A ikke har sikret sig, at den i årsrapporten anførte periodeafgrænsningspost dækkede over realiteter eller var værdiansat eller indplaceret korrekt, at indklagede burde have givet supplerende oplysninger om, at der i realiteten var tale om et ulovligt aktionærlån, og at bogføringslovens §§ 10 og 12 var overtrådt.

Det er klagers opfattelse, at A systematisk og gennem flere år har overført al sin likviditet til det [nationalitet] moderselskab D A/S, såkaldt cash pooling, og at indklagede i forbindelse med revision af selskabets årsrapport for 2010, herunder særligt af periodeafgrænsningsposten, burde have afdækket dette forhold.

Revision af et regnskab indebærer ikke en fuldstændig kontrol, herunder fuldstændig kontrol af, hvorvidt samtlige elementer i en periodeafgrænsningspost dækker over faktiske forpligtelser, og de iboende

begrænsninger i en revision medfører en uundgåelig risiko for, at væsentlig fejlinformation ikke opdages, selv om revisionen er omhyggelig planlagt og udført i overensstemmelse med revisionsstandarderne.

Efter det ovenfor anførte og med den bemærkning, at indklagedes stikprøvekontroller i forhold til periodeafgrænsningsposten, som var omfattende, ikke i sig selv gav anledning til yderligere kontrolforanstaltninger, finder nævnet, at klager ikke har godtgjort forhold omkring revisionen af periodeafgrænsningsposten, der kan bebrejdes indklagede, herunder at indklagede burde have gjort bemærkninger om postens indplacering i regnskabet.

Særligt bemærkes, at den del af periodeafgrænsningsposten, der forfalder efter mere end tolv måneder, ikke kan betragtes som et anlægsaktiv, hvorfor indklagede ikke burde have taget forbehold herfor.

For så vidt angår spørgsmålet om tilstedeværelse af bilagsdokumentation, følger det af bogføringslovens § 12, at regnskabsmateriale skal opbevares på en sådan måde, at det uden vanskeligheder kan gøres tilgængeligt her i landet for offentlige myndigheder m.fl., som i henhold til anden lovgivning har ret til at kræve indsigt i materialet. Videre følger det af lovens § 10, at opbevaringspligten er gældende i 5 år. Det lægges til grund, at det alene i meget begrænset omfang har været muligt for kurator at få adgang til bogføringsmateriale i forbindelse med konkursbehandlingen.

Indklagede har i forbindelse med sin revision utvivlsomt været forpligtet til at påse, at selskabet overholdt bogføringslovens regler, samt at gøre bemærkning herom i forbindelse med sin påtegning på årsrapporten, såfremt dette ikke var tilfældet, jf. den dagældende erklæringsbekendtgørelses § 7. Den omstændighed, at der i forbindelse med revisionen af selskabets årsrapporter for 2007, 2008 og 2009 blev gjort bemærkninger om manglende overholdelse af bogføringsloven har da også skærpet indklagedes forpligtelse til at sikre sig, at bogføringsloven var overholdt. Nævnet finder det imidlertid ikke med den fremlagte dokumentation godtgjort, at bogføringslovens §§ 10 og 12 ikke har været overholdt for det pågældende år, og det er således ej heller godtgjort, at indklagede burde have anført bemærkninger herom.

Indklagede frifindes på den baggrund for den indbragte klage."

Sag 91/2015. Kendelse af 30. januar 2017.

Klager, der var et ApS under konkurs, havde rejst 3 klagepunkter mod revisor for tilsidesættelse af god revisorskik. 1) Revisor havde ved sin revision af selskabet A ApS ikke i forbindelse med udarbejdelsen af årsrapporterne for 2011 og 2012 taget passende forbehold, og 2) revisor havde ikke foretaget relevante revisionshandlinger i forbindelse med revisionen af årsrapporterne for 2011 og 2012. Endvidere 3) at revisor også som revisor for A ApS havde tilsidesat god revisorskik i forbindelse med afgivelsen af revisorerklæring af 10. juni 2013 til F angående indberetning for regnskabsåret 2012.

Revisor var forud for erklæringsafgivelserne i de påklagede forhold ved Revisornævnets kendelse af 25. februar 2016 i sag nr. 66/2015 pålagt en bøde på 100.000 kr. for overtrædelse af revisorlovens § 24 jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 2, 3 og 4.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

"Klagepunkt 1 og 2

Revisornævnet lægger efter indholdet af klagers anbringender vedrørende klagepunkt 1 og 2 til grund, at det er klagers hovedsynspunkter, at indklagede i forbindelse med sin revision af årsrapporterne for 2011 og

2012 for A ApS ikke har sikret sig, at den i årsrapporterne anførte periodeafgrænsningspost dækkede over realiteter eller var værdiansat korrekt, at indklagede burde have givet supplerende oplysninger om, at der i realiteten var tale om et ulovligt aktionærlån, og at bogføringslovens §§ 10 og 12 var overtrådt, og at indklagede burde have taget forbehold for periodeafgrænsningspostens indplacering i regnskaberne, ligesom indklagede for så vidt angår årsrapporten for 2012 burde have taget forbehold for forudsætningen om fortsat drift.

Det er klagers opfattelse, at A ApS systematisk og gennem flere år har overført al sin likviditet til det [nationalitet] moderselskab D A/S., såkaldt cash pooling, og at indklagede i forbindelse med revision af selskabets årsrapporter for 2011 og 2012, herunder særligt periodeafgrænsningsposten burde have afdækket dette forhold.

Nævnet bemærker, at klagen i punkt 1 og 2 efter sit indhold indeholder en angivelse af en række forhold, som klager mener, at indklagede burde have iagttaget, men den retter sig ikke mod nogen konkret erklæring afgivet af indklagede.

Revision af et regnskab indebærer ikke en fuldstændig kontrol, herunder fuldstændig kontrol af, hvorvidt samtlige elementer i en periodeafgrænsningspost dækker over faktiske aktiver eller forpligtelser, og at de iboende begrænsninger i en revision medfører en uundgåelig risiko for, at væsentlig fejlinformation ikke opdages, selv om revisionen er omhyggelig planlagt og udført i overensstemmelse med revisionsstandarderne.

Nævnet bemærker, at indklagede har oplyst, at han konkret har modtaget den bilagsdokumentation og de oplysninger, som han har bedt om. Nævnet finder ikke, som sagen foreligger oplyst, grundlag for at tilsidesætte indklagedes forklaring på dette punkt.

Selvom den af indklagede foretagne gennemgang af periodeafgrænsningsposter ikke kan anses for et stærkt revisionsbevis, finder Nævnet dog, at indklagedes stikprøvekontroller var omfattende og i sig selv som udgangspunkt var tilstrækkelige til at sikre sig tilfredsstillende revisionsbevis vedrørende denne post. Disse stikprøvekontroller gav ikke i sig selv anledning til yderligere kontrolforanstaltninger. Nævnet finder ikke, at klager har godtgjort forhold omkring revisionen af periodeafgrænsningsposten, der kan bebrejdes indklagede, herunder at indklagede burde have gjort bemærkninger om postens indplacering i regnskaberne.

For så vidt angår spørgsmålet om tilstedeværelse af bilagsdokumentation, følger det af bogføringslovens § 12, at regnskabsmateriale skal opbevares på en sådan måde, at det uden vanskeligheder kan gøres tilgængeligt her i landet for offentlige myndigheder m.fl., som i henhold til anden lovgivning har ret til at kræve indsigt i materialet. Videre følger det af lovens § 10, at opbevaringspligten er gældende i 5 år. Efter indklagedes egen forklaring til kurator, lægger nævnet til grund, at selskabets bogføring i efteråret 2012, under indklagedes medvirken, blev flyttet fra Danmark til [land]. Videre lægges til grund, at det alene i meget begrænset omfang har været muligt for kurator at få adgang til bogføringsmateriale i forbindelse med konkursbehandlingen.

Indklagede har i forbindelse med sin revision utvivlsomt været forpligtet til at påse, at selskabet overholdt bogføringslovens regler, samt at gøre bemærkning herom i forbindelse med sine påtegninger på årsrapporterne, såfremt dette ikke var tilfældet, jf. den dagældende erklæringsbekendtgørelses § 7. Den omstændighed, at selskabet flyttede bogføringen fra Danmark til [land] medfører en skærpelse af indklagedes forpligtelse til at sikre sig, at bogføringsmaterialet også fremover ville være tilgængeligt for

myndigheder mv. her i landet. Nævnet finder det imidlertid ikke med den fremlagte dokumentation godtgjort, at bogføringslovens §§ 10 og 12 ikke har været overholdt.

For så vidt angår spørgsmålet om årsrapporten for 2012 og indklagedes revision af forudsætningen om fortsat drift, finder nævnet, at der ikke i tilstrækkeligt omfang er godtgjort forhold ved revisionen heraf, som kan bebrejdes indklagede. Uanset, at det måtte kunne lægges til grund, at uroligheder i de lande, som var selskabets hoveddestinationer, har ført til, at selskabet måtte tilbagebetale en række forudbetalinger for rejser, og at manglende betalinger førte til, at et af selskabets faste flyselskaber opsagde en kontrakt for sommeren 2013, må det lægges til grund, at en række af disse af klager påberåbte begivenheder dels er indtruffet efterfølgende, herunder efter at indklagede afgav sin påtegning på årsrapporten for 2013.

Indklagede frifindes på den baggrund for klagepunktet.

Klagepunkt 3 - Revisorerklæring af 10. juni 2013 til F

Nævnet bemærker, at indklagedes erklæring efter sit indhold er stilet til F og rejseudbyderen. Erklæringen er derfor omfattet af revisorlovens § 1, stk. 3, som en erklæring, der ikke udelukkende er bestemt til hvergivers eget brug og som er stilet til flere, og dermed også omfattet af Nævnets kompetence.

Da erklæringens indhold ikke er korrekt, og da dette forhold må tilskrives indklagede, der har foretaget udregningen af soliditetsgraden, har indklagede ved afgivelsen af erklæringen handlet i strid med god revisorskik, jf. revisorlovens § 16. Det er i den forbindelse uden betydning, at soliditetsgraden i virkeligheden var højere, end angivet af indklagede."

Henset til forholdets mindre alvorlige karakter blev revisor meddelt en advarsel.

Sag 62/2016. Kendelse af 9. februar 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor, for a) i sag A ApS for 2010/11 at have overtrådt erklæringsbekendtgørelsen, idet der var taget forbehold for going concern uden, at det havde medført en afkræftende konklusion, og for b) i sagerne B ApS og C ApS at have overtrådt god revisorskik, idet der ikke var dokumentation for revision af kapitalandele i tilknyttede virksomheder. Endelig angik klagen c) at i 4 ud af 4 sager var god revisorskik overtrådt, idet planlægningen af erklæringsopgaverne var utilstrækkelig.

Den indklagede revisor blev i det væsentlig fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik og blev pålagt en bøde på 30.000 kr.

Sag 110/2016. Kendelse af 9. februar 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor, for a) at have overtrådt god revisorskik ved afgivelse af revisionspåtegning for et boligselskab, idet der ikke var planlagt revisionshandling i relation til udførelse af forvaltningsrevision. Nævnet fandt, at indklagede havde overtrådt god revisorskik og bemærkede hertil, at beskrivelse i revisionsprotokollen ikke kan erstatte skriftlig dokumentation i arbejds papirer. Revisortilsynet havde videre klaget over b) overtrædelse af god revisorskik ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for ApS, idet indklagede ikke havde indhentet advokatbrev i et tilfælde, hvor ApS havde haft udgift til advokat, men denne udgift

angik assistance i forbindelse med afgivelse af et tilbud - dvs. ikke vedrørende en tvist. Revisornævnet udtalte følgende:

"Efter de på erklæringstidspunktet gældende bestemmelser om udvidet gennemgang er der krav om, at en revisor ved en udvidet gennemgang skal udføre supplerende handling - indhente advokatbrev - såfremt det er relevant i forbindelse med eventuelle tvister, søgsmål, retssager eller lignende forhold, som virksomheden er part i. I det omfang, advokatbrevenes informationer muliggør det, opnås herved supplerende bevis for den regnskabsmæssige behandling af disse forhold i regnskabet.

Revisornævnet lægger videre til grund, at det ikke fremgår af indklagedes dokumentation for sin udvidede gennemgang, hvorfor der ikke i den konkrete sag er indhentet et advokatbrev. På denne baggrund - og idet der er tale om et på det nærmeste ufravigeligt krav til, at der i en situation, hvor der af selskabet i regnskabsåret faktisk er afholdt udgift til en advokat, skal indhentes et advokatbrev - burde indklagede også i denne situation have indhentet advokatbrev, eller i det mindste udførligt have redegjort for, hvorfor det ikke konkret var krævet og derfor helt undtagelsesvist undladt i denne sag. Indklagede har derfor tilsidesat god revisorskik."

Revisor blev meddelt en advarsel.

Sag 51/2016. Kendelse af 21. februar 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for 2013, idet der ikke var afgivet supplerende oplysninger om ulovligt kapitalejerlån, og for fordi revisor ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for D ApS for 2012/13 ikke havde taget forbehold for, at selskabets anvendte regnskabspraksis for grunde og bygninger var i strid med årsregnskabslovens bestemmelser.

Efter princippet i straffelovens § 3 fandt Revisornævnet, at indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik efter de nugældende principper for ikendelse af disciplinærstraf måtte vurderedes til at være en mindre alvorlig forseelse. Revisor blev derfor tildelt en advarsel.

Sag 52/2016. Kendelse af 21. februar 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for overtrædelse af revisorloven, herunder god revisorskik, idet a) revisors revision ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C A/S for 2013 var utilstrækkelig, fordi dokumentation for planlægning og revision af væsentlige områder var utilstrækkelig, ligesom der ikke var udført tilstrækkelige revisionshandlinger, og omtalen i revisionsprotokollatet var utilstrækkelig, og idet b) erklæringsbekendtgørelsen var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C A/S for 2013, fordi der ikke var taget forbehold for flere tilfælde af overtrædelse årsregnskabsloven.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

"Klagepunkt a

Nævnet bemærker, at tilsynet har frafaldet klagen vedrørende manglende dokumentation for kontakt til tidligere revisor og dokumentation af primobalancen.

Indklagede har ikke har omtalt det udskudte skatteaktiv i revisionsplanlægningen. Efter kvalitetskontrollantens erklæring, der er støttet af arbejdspapirerne og sagens øvrige oplysninger, lægger Nævnet til grund, at indklagede ikke i den særskilte revisionsplan på området har inkluderet alle betydelige ændringer, der er foretaget i forhold til den oprindelige revisionsplan samt begrundelsen herfor.

Nævnet finder endvidere ikke, at indklagede har dokumenteret, at han har taget stilling til indregning og måling af aktivet. Nævnet har herved lagt vægt på, at aktivet indeholder et væsentligt skønsmæssigt element. Indklagede burde derfor have vurderet aktivets væsentlighed og have sikret sig, at værdien af skatteaktivet lå inden for et acceptabelt interval.

Indklagede har heller ikke godtgjort, at han har forholdt sig til ledelsens valg af regnskabspraksis eller det ændrede regnskabsmæssige skøn.

Det udskudte skatteaktiv er ikke omtalt i revisionsprotokollatet. Da indklagede ikke har redegjort for det udskudte skatteaktiv, der efter det ovenfor anførte indeholder væsentlige usikkerhed, finder Nævnet, at protokollatet er mangelfuldt.

Omtalen af skatteaktivet i ledelsesberetningen kan ikke føre til en ændret vurdering heraf.

Da indklagedes dokumentation for revision af det udskudte skatteaktiv er mangelfuld, og da dokumentation for indklagedes revisionshandling vedrørende indregning, måling og præsentation er mangelfuld og da revisionsprotokollatet er mangelfuldt, har indklagede overtrådt revisorloven og god revisorskik. Da kravet om revisionsprotokol er afskaffet, jf. nugældende revisorlov §20, medfører den del af forholdet der vedrører protokollatet ikke nogen sanktion.

Klagepunkt b

Renteswap

Selskabet har indgået renteswapaftale til sikring af variabelt forrentede lån, hvilket er en væsentlig information for regnskabsbrugeren, når der henses til den risiko, der er forbundet med den indgåede renteswap. Der er ikke omtale af renteswappen i anvendt regnskabspraksis, ligesom der ikke er noter eller anden omtale heraf i regnskabet. Indklagede skulle derfor have taget forbehold i sin påtegning. Det kan ikke føre til en ændret vurdering, at der heller ikke i foregående år har været medtaget omtale af renteswappen i årsregnskabet.

Kautionsforpligtelse

Selskabet har påtaget sig en kautionsforpligtelse på 500.000 kr. vedrørende et søsterselskab, hvilket er en væsentlig information for regnskabsbrugeren. Der er ikke omtale herom i regnskabet.

Ændring af regnskabsmæssigt skøn

Selskabet har i årsregnskabet indregnet og målt udskudt skatteaktiv, som ikke i foregående år har været indregnet og målt i regnskabet. Under hensyn til størrelsen af aktivet, og til den indvirkning som indregning og måling har for regnskabet, finder Nævnet, at der er tale om en så væsentlig ændring af de regnskabsmæssige skøn, at der burde have været omtale heraf i regnskabet. Nævnet bemærker, at omtale i ledelsesberetningen ikke er tilstrækkelig. Indklagede skulle derfor have taget forbehold i sin påtegning. Nævnet bemærker endvidere, at en sådan ændring af det regnskabsmæssige skøn som den foreliggende, burde have været indregnet i resultatopgørelsen.

Indklagede skulle derfor have taget forbehold i sin påtegning for begge disse forhold.

Da indklagede ikke har taget forbehold for de ovenfor anførte overtrædelser af årsregnskabsloven har han overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6."

Revisor blev pålagt en bøde på 40.000 kr.

Sag 42/2016. Kendelse af 13. marts 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for overtrædelse af revisorloven, herunder god revisorskik, idet a) revisor ved afgivelse af erklæring på årsregnskabet for B ApS for 2013 havde udført mangelfuld planlægning og dokumentationen for revision af væsentlige regnskabsposter var utilstrækkelig således, at der ikke forelå tilstrækkeligt grundlag for den afgivne erklæring, og idet b) erklæringsbekendtgørelsen var overtrådt ved afgivelse af erklæring på årsregnskabet for B ApS for 2013, idet der ikke var taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven.

Revisor blev alene fundet delvis skyldig i de fremsatte klagepunkter. Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

"Klagepunkt a)

Mangelfuld planlægning vedrørende indregning af kapitalandele i et ikke revideret datterselskab

Efter det i indklagedes planlægningsnotat anførte sammenholdt med det af indklagede oplyste om indholdet i KTV-memoet finder Nævnet, at klageren ikke i tilstrækkelig grad har godtgjort, at der foreligger mangelfuld planlægning vedrørende indregning af kapitalandele i B ApS' tyske datterselskab F GmbH, hvorfor indklagede frifindes for denne del af klagepunkt a).

Mangelfuld revision af værdiansættelse af tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder.

B ApS har i årsregnskabet for 2013 indregnet tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder med 4,2 mio. kr. Tilgodehavenderne består i det væsentlige dels af tilgodehavende hos E ApS med 2.151.116 kr. dels af tilgodehavende hos J ApS med 2.041.517 kr.

E ApS havde ifølge selskabets årsrapport for 2013 en egenkapital på -9.043.916, mens J ApS ifølge selskabets årsrapport for 2013 havde en egenkapital på 271.296 kr.

Revisornævnet finder, at der under de anførte omstændigheder består en væsentlig risiko for, at tilgodehavenderne er uerholdelige. Der er tale om aktiver svarende til 99 % af B ApS' balancesum. Indklagede har ikke i sine arbejdspapirer dokumenteret at have foretaget tilstrækkelige revisionshandlinger i forhold til værdiansættelsen af tilgodehavenderne, idet det bemærkes, at forventninger til et fremtidigt salg af aktiver ikke i sig selv kan udgøre revisionsbevis for en værdiansættelse. Tilsvarende findes finansieringstilsagn fra en kreditor heller ikke at kunne udgøre revisionsbevis for værdiansættelse af et aktiv.

Indklagede findes således skyldig i denne del af klagepunkt a).

Det af indklagede i øvrigt anførte kan ikke føre til noget andet resultat.

Mangelfuld revision af kapitalandele

Det fremgår af indklagedes Top-memo, at indklagede ved indregning af kapitalandelene har afstemt resultat og egenkapital for datterselskaberne med - for så vidt angår de danske datterselskaber - de

reviderede regnskaber og - for så vidt angår det tyske datterselskab - med et oversat regnskab. Indklagede har endvidere for sidstnævnte gennemgået alt bagvedliggende materiale og har ikke fundet anledning til bemærkninger. Indklagede har tilset ejendomsvurderingerne samt kontrolleret de forskellige salg med ledelsen. Indklagede har erklæret sig enig med ledelsen i værdiansættelsen og har endvidere anført, at han ikke har haft bemærkninger. Indklagede har endvidere i en supplerende oplysning henledt opmærksomheden på ledelsens bemærkning om en ikke uvæsentlig usikkerhed ved værdiansættelsen af datterselskabernes ejendomsbeholdning. Også hertil er anført: "Ingen yderligere bemærkninger."

Nævnet lægger herefter til grund, at ejendommene i datterselskaberne er indregnet til dagsværdi på grundlag af vurderinger foretaget af anerkendte ejendomsmæglervirksomheder. Det fremgår imidlertid ikke af indklagedes arbejdsrapporter, hvilke revisionshandlinger der er foretaget i forhold til vurderingerne. Der findes herunder ikke at foreligge dokumentation for, at indklagede som anført har sammenlignet værdiansættelserne med konkrete salg, eller at der er foretaget sammenligning med mæglervurderinger fra tidligere år. Endvidere findes der ikke at foreligge dokumentation for, hvilke revisionshandlinger indklagede har foretaget i forhold til det i årsrapportens note 1 anførte om, at der foreligger en ikke uvæsentlig usikkerhed, eller hvori denne usikkerhed består.

Som følge af det anførte findes indklagede skyldig i denne del af klagepunkt a).

Indklagede har som følge af det anførte overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik.

Klagepunkt b)

Det er ubestridt, at årsrapporten for B ApS for 2013 ikke indeholder oplysninger om selskabets hovedaktivitet. Forholdet findes at udgøre en overtrædelse af dagældende årsregnskabslovs § 76 a. Det forhold, at det fremgår af årsrapportens note 1, at selskabet er 100 % ejer af en række andre selskaber, findes ikke i fuldt tilstrækkeligt omfang at opfylde kravet til en beskrivelse af de væsentligste aktiviteter, idet den nærmere karakter af selskabets aktiviteter er uoplyst. De manglende oplysninger er ikke af uvæsentlig betydning. Indklagede burde herefter have taget forbehold for manglende krævede oplysninger. Ved ikke at tage forbehold findes indklagede at have overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, nr. 2, og dermed god revisorskik.

Årsrapporten for B ApS for 2013 indeholder ikke en ledelsesberetning. Klageren findes imidlertid ikke at have påvist, at der er sket sådanne væsentlige ændringer i virksomhedens aktiviteter og økonomiske forhold, at årsregnskabet efter dagældende årsregnskabslovs § 77 skulle have været suppleret med en ledelsesberetning indeholdende en redegørelse for disse ændringer. Indklagede frifindes derfor for denne del af klagepunkt b)."

Revisor var tidligere ved nævnets kendelse af 4. december 2014 i sag nr. 32/2014 pålagt en bøde på 10.000 kr. for overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, nr. 1, som følge af manglende supplerende oplysninger om overtrædelser af skatte- og afgiftslovgivningen. Den erklæring, denne sag angik, var afgivet den 6. maj 2014, og lå således forud for den tidligere afgørelse.

Revisornævnet anførte vedrørende sanktionen blandt andet følgende i sin præmis:

"Sanktion

Ved den foran anførte lovændring er det forudsat, at mindre sager, der tidligere blev indbragt for Nævnet i forbindelse med en kvalitetskontrol og medførte bøder på op til ca. 25.000 kr., fremover af Erhvervsstyrelsen skal afsluttes med påbud eller påtale.

Efter straffelovens § 3 er udgangspunktet...

Da indklagede endvidere ved Nævnets kendelse af 4. december 2014 i sag nr. 32/2014 er pålagt en bøde på 10.000 kr., og da de nu påklagede forhold er begået forud for denne kendelse, skal sanktionen fastsættes som en tillægsstraf, jf. straffelovens § 89.

Efter princippet i straffelovens § 3 finder Nævnet, at indklagedes tilsidesættelser af god revisorskik efter de nu gældende principper for ikendelse af disciplinærstraf ikke udgør mindre alvorlige forseelser. Det er Nævnets vurdering, at en samtidig pådømmelse af de nu påklagede forhold og de i ovennævnte kendelse påklagede forhold ville have medført en bøde på 25.000 kr. Nævnet bemærker, at det efter ordlyden af forarbejderne til lov nr. 631 af 8. juni 2016 ikke kan anses for fuldstændig udelukket at pålægge bøder af denne størrelse.

For overtrædelse af revisorlovens § 23, stk. 1, og erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, nr. 2, og dermed tilsidesættelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, pålægges indklagede derfor i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, jf. straffelovens § 89, en tillægsbøde på 15.000 kr.

Også relevant for under afsnit 6.5.7. (betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet) og afsnit 6.6.2 (gentagelsesvirkning).

Sag 46/2016. Kendelse af 22. marts 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for overtrædelse af god revisorskik ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for B A/S for 2012, idet der ikke forelå tilstrækkelig dokumentation for revision af going concern og udskudt skatteaktiv.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

"To dage før indklagedes påtegning på årsrapporten for B A/S for 2012 forelå en periodebalance for 1. kvartal 2013, på hvilken indklagede afgav assistanceerklæring. Periodebalancen indebar en afvigelse i forhold til selskabets budget for 2013, herunder således at resultatet for 1. kvartal var negativt med ca. 75.000 kr. i forhold til det budgetterede overskud på ca. 10.000 kr. Nævnet finder, at der er tale om en væsentlig afvigelse, der burde have givet indklagede anledning til at foretage yderligere revisionshandlinger vedrørende going concern eller tage forbehold."

Revisor blev pålagt en bøde på 30.000 kr.

Sag 91/2016. Kendelse af 22. marts 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for overtrædelse af god revisorskik ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskabet for S ApS for 2013, idet revisor ikke havde udført påkrævede supplerende handlinger på tilstrækkelig vis, og idet der ikke var indhentet engagementsbekræftelse for en bankforbindelse samt andelsboligbog. Sagen angik erklæring om udvidet gennemgang.

Revisornævnet anførte følgende i sin præmis:

"Således som klagen er formuleret, indeholder denne reelt to klagepunkter.

Nævnet bemærker, at indklagede ved gennemførelsen af udvidet gennemgang af det omhandlede årsregnskab har pligt til at følge Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder (Udvidet gennemgang af årsregnskaber), jf. § 9, stk. 2, 2. pkt., i erklæringsbekendtgørelsen. Heraf følger blandt andet, at indklagede har pligt til at udføre en række supplerende handlinger i henhold til afsnit 34 i erklæringsstandardens, såfremt det er relevant.

Indklagede har herunder pligt til at indhente udskrift af andelsboligbogen pr. balancedagen, når selskabet ejer en andelsbolig omfattet af tinglysningsloven, med henblik på at opnå supplerende bevis for aktiver og forpligtelser, eventualforpligtelser og sikkerhedsstillelser mv. i årsregnskabet, jf. erklæringsstandardens afsnit 34, første dot, og afsnit A62, som er et forklarende afsnit til første dot under afsnit 34.

På baggrund af kontrollantens arbejdspapirer lægger nævnet til grund, at indklagede har undladt at indhente udskrift af andelsboligbogen, hvilket indklagede har erkendt. Nævnet finder, at indklagede derved har overtrådt erklæringsstandardens afsnit 34, og at overtrædelsen udgør en ikke ubetydelig fejl. Indklagede har derved tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1. Indklagedes bemærkninger kan ikke føre til et andet resultat. Indklagede findes herefter skyldig i denne del af klagen i overensstemmelse med det anførte.

Af erklæringsstandardens følger det endvidere, at indklagede, såfremt det er relevant, har pligt til at indhente engagementsbekræftelse pr. balancedagen hos alle pengeinstitutter, som selskabet har mellemværender med, med henblik på at opnå supplerende bevis for likvide beholdninger og engagementer med pengeinstitutter, jf. erklæringsstandardens afsnit 34, andet punkt, og afsnit 63.

På baggrund af kontrollantens arbejdspapirer lægger nævnet til grund, at indklagede har undladt at indhente engagementsbekræftelse hos selskabets sekundære bankforbindelse, Bank A, hvilket indklagede har erkendt. Nævnet lægger videre til grund, at indklagede i stedet har baseret sin udvidede gennemgang på årsopgørelsen, modtaget fra Bank A vedrørende dette mellemværende på balancedagen. Da indhentelse af engagementsbekræftelse under de foreliggende omstændigheder må anses for påkrævet, findes indklagede tillige skyldig heri."

Revisor blev pålagt en bøde på 30.000 kr.

Sag 113/2016. Kendelse af 18. april 2017.

Skat havde for en række årsrapporter for regnskabsårene 2011, 2012, 2013 og 2014 fremsat klage over, at revisor:

1. havde tilsidesat god revisorskik ved ikke at have afgivet forbehold i sin erklæring på årsrapporten for et A/S for regnskabsåret 2014 om fejl i sammenligningstallet vedrørende selskabets udlån til eneaktionær og direktør,
2. havde tilsidesat god revisorskik ved ikke at have afgivet forbehold i sine erklæringer på årsrapporterne for A/S for regnskabsårene 2013 og 2012 - om selskabets udlån til eneaktionær og direktør - idet årsrapporten ikke var i overensstemmelse med kravet i årsregnskabslovens § 73, samt ved ikke at have afgivet supplerende oplysninger om, at udlån til selskabets ledelse var i strid med selskabslovens § 210, og

3. havde tilsidesat god revisorskik ved ikke at have afgivet forbehold i sin erklæring på årsrapporten for et A/S for regnskabsåret 2011 - om selskabets udlån til eneaktionær og direktør - idet årsrapporten ikke var i overensstemmelse med kravet i årsregnskabslovens § 73.

Revisor blev fundet skyldig og pålagt en bøde på 30.000 kr.

Sag 60/2016. Kendelse af 4. maj 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod revisor for:

a) overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A A/S for 2013, idet der ikke var taget forbehold for flere tilfælde af overtrædelse af årsregnskabsloven, idet der forelå utilstrækkelig kontrol af overholdelse af den regnskabsmæssige begrebsramme, herunder manglende omhu, ved indberetning af årsregnskaberne for A A/S for 2013 og A ApS, hvilket medførte flere fejl i de offentliggjorte årsregnskaber, samt for b) overtrædelse af god revisorskik vedrørende årsregnskabet for A A/S for 2013, idet revisor ikke havde dokumenteret at have forholdt sig til en regnskabspost, som indeholdt en ikke indberettet og ikke afregnet væsentlig moms-gæld, og ved ikke at have afgivet supplerende oplysning i sin revisionspåtegning, idet der ikke var indberettet moms i overensstemmelse med momslovgivningen.

Revisor blev kendt skyldig. Nævnet udtalte vedrørende en påstand om skærpet straf følgende: *"Det tilføjes, at Revisornævnet ved strafudmåling ikke som skærpene omstændighed kan lægge til grund, at indklagede har undladt at afgive supplerende oplysninger om ikke afregnet moms-gæld gennem en længere årrække, idet der ikke er rejst klage med dokumentation omfattende denne "længere årrække", og idet Revisornævnet ikke alene med henvisning til indklagedes tilkendegivelse om at erkende overtrædelsen kan lægge denne erkendelse til grund, når erkendelsen ikke er underbygget af andre bevisligheder, fx fremlagt dokumentation i form af årsrapporter."*

Revisor blev ikke pålagt en tillægsbøde, idet revisor efter de begåede forhold var pålagt en bøde på 100.000 kr., jf. princippet i straffelovens § 89.

Også relevant for under afsnit 6.6.2 (gentagelsesvirkning).

Sag 101/2016. Kendelse af 4. maj 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for tilsidesættelse af god revisorskik a) ved afgivelse af revisionspåtegninger på årsregnskaberne for A ApS for 2013 og B ApS for 2011/12, idet der ikke var tilstrækkelig dokumentation for revision af going concern, ligesom revisors grundlag for konklusion i revisionspåtegningerne ikke var dokumenteret, b) ved afgivelse af revisionspåtegning for selskabet B ApS, idet planlægningen var mangelfuld, og idet der i 3 sager var konstateret mangler ved dokumentation samt udførelse af revision af væsentlige områder, og c) ved afgivelse af erklæringer på 3 årsrapporter, idet planlægning og dokumentation for revision og review af skattemæssige specifikationer var utilstrækkelig.

Revisor blev i det væsentlige fundet skyldig i klagepunkterne a og b. Derimod blev klagen under klagepunkt c afvist, fordi revisorerklæringerne på årsrapporterne, hvori også indgik skattemæssige specifikationer med

tilhørende noter, alene var interne regnskaber, der udelukkende var bestemt til hvergiverens eget brug. Årsrapporterne var således ikke omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, og Revisornævnet havde dermed ikke kompetence til at påkende klagen.

For så vidt angik revisorerklæringen afgivet for selskabet B ApS var denne afgivet forud for en tidligere kendelse afsagt af Revisornævnet, jf. princippet i straffelovens § 89. For så vidt angik øvrige erklæringer var disse afgivet efter den tidligere kendelse, hvorfor der blev tillagt gentagelsesvirkning, jf. princippet i straffelovens § 81.

Revisor blev herefter pålagt en bøde på 20.000 kr.

Også relevant for under afsnit 6.4.2. (ikke udelukkende til hvergivers brug) og afsnit 6.6.2 (gentagelsesvirkning).

Sag 64/2016. Kendelse af 4. maj 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod revisor for tilsidesættelse af god revisorskik ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 1 A/S og 2 ApS'er og ved afgivelse af review for 3 ApS'er, idet der ikke forelå dokumentation for uafhængighedsvurderinger, ligesom planlægningen af 2 af opgaverne manglede og planlægningen af 1 af sagerne var mangelfuld. Endvidere var der ikke konklusioner som grundlag for de afgivne erklæringer.

For så vidt angår det ene selskab fremgår følgende af Revisornævnets præmis:

"Revisornævnet lægger vedrørende selskabet A ApS for regnskabsåret 2010/11 til grund, at indklagede i sin revisorerklæring har anført, at selskabets bogføring ikke havde givet et pålideligt grundlag for udarbejdelse af årsrapporten, idet der ikke havde været udført bogføring hele året, at der i væsentligt omfang manglede dokumentation for indbetalinger fra debitorer og udbetalinger til kreditorer, herunder Skat, at regnskabet derfor var behæftet med væsentlig usikkerhed, samt at det af supplerende oplysninger blandt andet fremgik, at der var betydelig usikkerhed om selskabets evne til at fortsætte driften. Revisornævnet lægger videre til grund som oplyst af indklagede, at indklagede for at spare honorar og tid havde minimeret omfanget af sit arbejde ved kun at opstille regnskab og selvangivelse på grundlag af den ufuldstændige bogføring, indhente ledelseserklæring samt udarbejde revisionsprotokollat og på dette grundlag afgive en afkræftende konklusion.

Spørgsmålet er herefter, om indklagede burde have gennemført revisionen, herunder særligt med fokus på planlægning og de revisionshandling, som planlægningen ville give anledning til.

Det fremgår af revisorlovens § 16, at revisor skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik, herunder udvise den nøjagtighed og hurtighed, som opgavernes beskaffenhed tillader. Revisor skal desuden udvise integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd og kompetence samt fornøden omhu.

Revisornævnet finder i dette tilfælde ikke fuldt tilstrækkeligt grundlag for at statuere, at indklagede – ved på den oven for nævnte baggrund ikke at planlægge og udføre planlagte revisionshandling af de enkelte regnskabsposter eller udføre kompenserende handlinger – har overtrådt revisorlovens § 16 og dermed tilsidesat de pligter, som stillingen medfører. Det fremgår således af den supplerende oplysning i revisionspåtegningen, at indklagede var af den opfattelse, at der var betydelig usikkerhed om selskabets

evne til at fortsætte driften, fordi det er usikkert, om selskabet kunne opnå afdragsordninger med kreditorerne. På denne baggrund frifindes indklagede for dette klagepunkt."

Revisor blev i det væsentlige funder skyldig i de rejste klagepunkter for de øvrige to selskaber.

Revisor blev tildelt en advarsel.

Sag 32/2016 og 33/2016. Kendelse af 22. maj 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage dels mod revisionsvirksomheden, dels mod revisor personligt.

Klagen mod revisor personligt angik, 1) at god revisorskik og erklæringsbekendtgørelsen var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for 2011/12, idet der ikke var planlagt og udført tilstrækkelige handlinger vedrørende going concern. Desuden skulle det afgivne forbehold have medført en afkræftende konklusion eller en påtegning om, at konklusion ikke kunne afgives, 2) at erklæringsbekendtgørelsen var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for D ApS for 2013, idet der ikke var afgivet supplerende oplysning om et ulovligt kapitalejrlån, som var indfriet i regnskabsåret. Der burde endvidere have været taget forbehold for manglende noteoplysning om ulovligt kapitalejrlån, 3) at god revisorskik var overtrådt ved revision af alle tre gennemgåede revisionsager, idet revisionsplanlægning, udført revision og dokumentation for udførte revisionshandling var utilstrækkelig. Endvidere manglede dokumentation for aftaleforhold i alle sager, og 4) at erklæringsbekendtgørelsen var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaberne for E ApS for 2012/13 og for C ApS for 2011/12, idet der ikke var taget forbehold for flere tilfælde af overtrædelse af årsregnskabsloven. Endvidere var god revisorskik overtrådt som følge af utilstrækkelig kontrol af overholdelse af den regnskabsmæssige begrebsramme, herunder manglende omhu ved indberetning af årsregnskaberne, hvilket havde medført flere fejl i årsregnskaberne.

Revisor blev fundet skyldig i alle 4 klagepunkter.

Revisor blev pålagt en bøde på 50.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.5.1.3. (når et kvalitetsstyringsystem er anskaffet, installeret og taget i brug, men systemet lever efter sit indhold ikke op til gældende krav), hvor klagen over revisionsvirksomheden er refereret, og afsnit 6.6.2. (gentagelsesvirkning).

Sag 93/2016. Kendelse af 27. juni 2017.

En offentlig myndighed - B - havde som klager rejst følgende klagepunkter mod en revisor:

1. Afgivelse af revisionspåtegning den [dato] på G ApS' produktionsregnskab for "H" på et utilstrækkeligt grundlag, uden at revisionspåtegningen indeholder forbehold.

2. I revisionspåtegningen den [dato] på G ApS' produktionsregnskab for "H" under "Supplerende oplysninger omkring forhold i regnskabet" at anføre, at "de [nationalitet] omkostninger er revideret af lokal [nationalitet] revisor" i strid med de faktiske forhold. Herunder er der klaget over, at den [nationalitet] revisors udtalelse er dateret længe efter indklagedes påtegning.

3. Indklagede har overtrådt reglerne om selvrevision ved revision af G ApS' produktionsregnskab for "H", hvorpå indklagede har afgivet revisionspåtegning den [dato].

Udover disse klagepunkter fremgik endvidere, at der blev klaget over følgende:

4. Den afgivne revisorpåtegning lever på flere punkter ikke op til ISA 800

Punkt 12: Det reviderede produktionsregnskab indeholder ikke en beskrivelse af de betydelige fortolkninger m.v. af begrebet "markedspris", som regnskabsaflæggelsen er baseret på, herunder bl.a. vedrørende transaktioner med nærstående parter.

G ApS' procedurer, forretningsgange og især G ApS' mangelfulde dokumentation for, hvordan markedspriser fastsættes, gør det efter B's opfattelse ikke muligt at gennemføre en revision uden væsentlige mangler, svagheder og usikkerheder.

Revisor kan ikke selvstændigt dokumentere eller fastsætte markedspriser uden at kompromittere den krævede uafhængighed. Indklagede burde have gjort opmærksom herpå i revisionspåtegningen.

Punkt 13: Der er tale om et regnskab med et særligt formål. Indklagede har i strid med ISA 800 ikke i erklæringen redegjort for det formål, som regnskabet er udarbejdet til.

Punkt 14: Indklagede burde i revisionspåtegningen have medtaget den påkrævede supplerende oplysning om, at regnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med en begrebsramme med særligt formål, og at regnskabet derfor kan være uegnet til andre formål.

Det anførtes endvidere i klagen, at der – uanset om der var krav om forvaltningsrevision eller ej, altid har skullet udvises "økonomisk sparsommelighed", og at revisor skal vurdere, om der var taget "skyldige økonomiske hensyn", idet der var tale om brug af offentlige midler, og projektregnskabet dannede grundlag for eventuelle krav om tilbagebetaling.

Revisor blev frifundet for klagepunkt 1.

For så vidt angår øvrige klager fremgår følgende af Revisornævnets præmis:

"Ad supplerende oplysninger på produktionsregnskabet vedrørende H

Det fremgår af indklagedes påtegning på produktionsregnskabet, under de 'Supplerende oplysninger omkring forhold til regnskabet', at produktionsomkostninger afholdt af filmens [nationalitet] co-producent på DKK 2.534.001 ikke er revideret af indklagede, men er revideret af en lokal, [nationalitet] revisor.

Det lægges til grund som ubestridt, at den [nationalitet] revisor, der beskæftigede sig med produktionsomkostningerne for den [nationalitet] co-producent, alene afgav en reviewpåtegning og således ikke reviderede disse omkostninger. Videre må det lægges til grund, at reviewpåtegningen er afgivet efter indklagedes påtegning på produktionsregnskabet.

Revisornævnet finder på den baggrund, at indklagedes supplerende oplysninger er i strid med erklæringsbekendtgørelsen, idet indklagede giver regnskabslæser det indtryk, at omkostningerne på DKK 2.534.001, som er en ikke-betydelig regnskabspost i det samlede produktionsregnskab, var undergivet revision og ikke blot review, hvilket er i strid med god revisorskik. Den omstændighed, at det [nationalitet] filminstitut alene krævede et review og ikke en revision kan i denne sammenhæng ikke føre til andet resultat.

Indklagede er på den baggrund skyldig i det rejste klagepunkt.

Ad spørgsmål om uafhængighed

Der er mellem parterne enighed om, at den afgivne revisionspåtegning ikke er afgivet vedrørende en virksomhed af særlig offentlig interesse, men erklæringen er afgivet til brug for B's endelige godkendelse af udbetaling af offentlig filmstøtte til det pågældende filmprojekt.

For en virksomhed, der ikke er klassificeret som en virksomhed af interesse for offentligheden, vil deltagelse i bogføring og udarbejdelse af regnskaberne ikke automatisk bevirke, at revisor udelukkes fra at afgive erklæringer på selvsamme regnskaber, herunder afgivelse af revisionspåtegning.

Revisor vil dog skulle foretage en afvejning af graden af bistand sammenholdt med erklæringskundens størrelse.

Nævnet bemærker, at ansvaret for regnskabsafleggelsen påhviler ledelsen, hvilket blandt andet omfatter stillingtagen til regnskabspraksis, værdiansættelser, samt udarbejdelse af ledelsesberetning mv. Revisor vil dog kunne forestå selve regnskabsudarbejdelsen, dvs. den mekaniske proces med at opstille regnskabet ud fra bogføringen ved anvendelse af den af ledelsen valgte eller i øvrigt fastsatte regnskabspraksis.

Således som sagen er belyst, finder nævnet det ikke tilstrækkeligt godtgjort, at indklagede ved sit arbejde med regnskabet har overtrådt uafhængighedsreglerne i form af selvrevision. Indklagede frifindes på den baggrund for denne del af klagen.

Ad manglende overholdelse af kravene i ISA 800 (fra 2009)

Nævnet bemærker, at indklagede ikke har angivet, til hvilket formål hans regnskabserklæring i produktionsregnskabet er udfærdiget. Der er endvidere ikke redegjort for anvendt regnskabspraksis eller den anvendte begrebsramme. Indklagede findes herved at have tilsidesat god revisionskik."

Revisor blev for de forhold, hvori han blev fundet skyldig, pålagt en bøde på 40.000 kr.

Sagerne 88/2016 og 89/2016. Kendelser af 10. juli 2017.

Sagen angår forvaltningsrevision. Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst enslydende klager mod to underskrivende revisorer for tilsidesættelse af god revisorskik ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for en boligforening for regnskabsåret 2013, a) idet der ikke var dokumentation for planlagte revisionshandlinger i relation til udførelse af forvaltningsrevision, og idet der ikke var dokumentation for, at der var udført tilstrækkelige revisionshandlinger relateret til forvaltningsrevision, b) idet der ikke forelå tilstrækkelig dokumentation for revision af væsentlige områder, herunder going concern. Det fremgår af sagen blandt andet, forvaltningsrevision skal udføres i overensstemmelse med den i særloven for boligorganisationer påkrævede udførelse af forvaltningsrevision.

Revisorerne blev i det væsentlige fundet skyldig og blev hver pålagt en bøde på 25.000 kr.

Sag 87/2016. Kendelse af 10. juli 2017.

Sagen angår forvaltningsrevision. Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod revisor for tilsidesættelse af god revisorskik ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for en boligforening for regnskabsåret 2012/13, idet der ikke var dokumentation for

planlagte revisionshandlinger i relation til udførelse af forvaltningsrevision, og idet der ikke var dokumentation for, at der var udført tilstrækkelige revisionshandlinger med konklusioner relateret til forvaltningsrevision. Det fremgår af sagen blandt andet, forvaltningsrevision skal udføres i overensstemmelse med den i særloven for boligorganisationer påkrævede udførelse af forvaltningsrevision.

Revisor blev fundet skyldig og pålagdes en bøde på 30.000 kr.

Sag 84/2016. Kendelse af 10. juli 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod revisor for tilsidesættelse af god revisorskik ved afgivelse af erklæring på årsregnskaberne 1 A/S for 2013 for så vidt angår varelager nedskrivning og udskudt skatteaktiv og for 2 A/S for 2013 for så vidt angår tilgodehavende hos moderselskab og udskudt skatteaktiv.

Revisor blev fundet skyldig og pålagt en bøde på 25.000 kr.

Sag 85/2016. Kendelse af 10. juli 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod revisor for tilsidesættelse af god revisorskik ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A/S for 2012/13, idet planlægningen var mangelfuld, herunder var der ikke af revisor fastsat noget væsentlighedsniveau, idet der ingen dokumentation var for vurdering af klientaccept og uafhængighed, og idet der var "*generelt manglende dokumentation*" for udførte handlinger, ligesom revisionen af væsentlige områder, herunder going concern, var mangelfuld.

Revisor blev i væsentligt omfang fundet skyldig og pålagt en bøde på 30.000

Også relevant for afsnit 6.3.4. (klagens indhold og form), hvor kendelsen for så vidt angår afvisning fremgår, og afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Sag 65/2016. Kendelse af 16. august 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod revisor for a) at have overtrådt god revisorskik som følge af mangelfuld planlægning og utilstrækkelig dokumentation for udført arbejde i samtlige udvalgte enkeltsager. Endvidere var der ikke afgivet revisionsprotokollat i forbindelse med revisionen af A ApS for 2013, b) at have overtrådt erklæringsbekendtgørelsen i forbindelse med afgivelse af erklæring på årsregnskaber for samtlige enkeltsager, idet der ikke var taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven. Endvidere var god revisorskik overtrådt som følge af utilstrækkelig kontrol af overholdelse af den regnskabsmæssige begrebsramme, hvilket havde medført flere fejl i årsregnskaberne, og for c) at have overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporten A ApS for 2013, idet der ikke var afgivet supplerende oplysninger vedrørende ulovligt aktionærlån.

Revisor blev fundet skyldig og pålagt en bøde på 25.000 kr.

Sag 134/2016. Kendelse af 1. september 2017.

Skat havde fremsat klage over, at revisor havde tilsidesat revisorlovens § 16, stk. 3, om god revisorskik ved for NN i to regnskabsår at afgive erklæring om udført assistance efter revisorlovens § 1, stk. 3, uden at udvise professionel kompetence og fornøden omhu.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

"Revisornævnet lægger til grund som ubestridt og erkendt af indklagede, at i de to bilag til selvangivelsen vedrørende udlejningsejendomme og vindmølle ved A for skatteårene 2013 og 2014, hvortil indklagede har afgivet assistanceerklæring, indgår A's ejerandel af et væsentligt antal andele i B I/S, at de skattemæssige specifikationer i bilaget er udført i henhold til virksomhedsskatteoven og således udarbejdet med integreret anvendelse af virksomhedsskatteordningen, dvs. i modstrid med virksomhedsskatteovens § 1, stk. 1, samt at andele som sådan i interessentskabet B I/S er omfattet af personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 9, idet antallet af ejere er større end 10, og at A's indkomst fra B I/S derfor ikke kan indgå i virksomhedsskatteordningen, jf. virksomhedsskatteovens § 1, stk. 1. Revisornævnet lægger videre til grund som ubestridt, at det fremgår af B I/S's bilag til selvangivelsen for de pågældende år, at B I/S var omfattet af anpartsindgrebet.

Revisornævnet har for så vidt angår de af indklagede afgivne assistanceerklæringer for skatteårene 2013 og 2014 for A videre lagt til grund, at det af erklæringerne fremgår, at "vi har anvendt vores faglige ekspertise til at assistere med at udarbejde og præsentere bilag til selvangivelsen efter gældende skattelovgivning", at erklæringerne er afgivet med 1 års mellemrum med samme fejl, samt at indklagede har oplyst, at han ikke var bekendt med anvendelsen af reglerne om virksomhedsskatteordningen.

På denne baggrund finder nævnet det bevist, at indklagede, da han afgav sine assistanceerklæringer omfattet af revisorlovs § 1, stk. 3, om indkomstforholdene for både for skatteåret 2013 og for skatteåret 2014 for A indeholdende en opstilling under den forudsætning, at også vindmølleanparterne kunne beskattes efter virksomhedsskatteordningen, ikke har udvist professionel kompetence og fornøden omhu, fordi indklagede burde have været bekendt med, at dette var i strid med virksomhedsskatteovens § 1, stk. 1. Herved har indklagede overtrådt revisorlovens § 16, stk. 3, nu § 16, stk. 4.

...

Indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik kan efter de nu gældende principper for ikendelse af disciplinærstraf ikke vurderes at være en mindre alvorlig forseelse, idet Revisornævnet lægger vægt på, at indklagede to gange har afgivet assistanceerklæring vedrørende forhold i lovgivningen, som indklagede som revisor burde have kendskab til. For overtrædelse af revisorlovens § 16, stk. 3, nu § 16, stk. 4, tildeles indklagede revisor derfor i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en advarsel. Revisornævnet har ved udmåling af sanktionen lagt vægt på, at der er tale om en assistanceerklæring."

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

Sag 111/2016. Kendelse af 6. september 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod revisor for:

- a) at have overtrådt god revisorskik ved afgivelse af separate revisionspåtegninger vedrørende årsregnskabet og koncernregnskabet i årsrapporten for A ApS for 2013/14, og
- b) at have overtrådt god revisorskik ved afgivelse af revisorpåtegning på årsrapporten for A ApS, idet der ikke var taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven, idet der ikke var sket afskrivning, jf. årsregnskabslovens § 43.

Revisor blev fundet skyldig og tildelt en advarsel.

Sag 118/2016. Kendelse af 12. september 2017.

En privat klager havde fremsat følgende klagepunkter:

1. Det var klagers opfattelse, at revisor havde tilsidesat god revisorskik ved at underskrive påtegningen på E ApS' årsrapport inden årsrapporten var underskrevet af selskabets bestyrelse, og at revisor havde tilsidesat god revisorskik ved at fejldatere påtegningen og på opfordring ikke at rette fejldateringen inden indleveringen af årsrapporten til Erhvervsstyrelsen.
2. Det var klagers opfattelse, at revisor havde tilsidesat god revisorskik ved ikke i tilstrækkeligt omfang at have taget forbehold i påtegningen for indregningen af aktiverede udviklingsomkostninger i E ApS' årsrapport.
3. Revisor havde tilsidesat god revisorskik ved ikke i revisionsprotokollatet for E ApS at have redegjort for en henvendelse fra en ekstern kilde om mulige økonomiske uregelmæssigheder i tilknytning til blandt andet E ApS' betalinger til en udenlandsk virksomhed og ved ikke at have redegjort for karakteren og resultatet af de foretagne undersøgelser og revisionshandlinger i tilknytning hertil.

Revisor blev frifundet for klagepunkterne 2 og 3. For så vidt angår klagepunkt 1 fremgår følgende af Revisornævnets præmis:

"Ad klagepunkt 1 – Underskriften på og dateringen af påtegningen.

Det må lægges til grund som ubestridt, at årsrapporten for E ApS for 2015, blev underskrevet af indklagede med datering den 23. august 2016, skønt underskrift først fandt sted den 7. september 2016.

Uanset at indklagede måtte have afsluttet sin revision den 23. august 2016 finder Nævnet, at indklagede ved at angive en anden dato, end den, hvor underskrift faktisk har fundet sted, har tilsidesat god revisorskik.

Det følger af vejledningen til bekendtgørelse om indberetning til og offentliggørelse af årsrapporter m.v. i Erhvervsstyrelsen samt kommunikation i forbindelse hermed, pkt. 2.2., side 11, at i tilfælde, hvor et regnskabsdokument skal underskrives af personer med forskellige funktioner, skal underskriften ske i følgende rækkefølge:

"...

- 1. ledelsesmedlemmerne, som er ansvarlige for udarbejdelsen af årsrapporten,*
- 2. en eventuel revisor, som har afgivet en erklæring til årsrapporten, og*
- 3. dirigenten for generalforsamlingen eller et tilsvarende godkendelsesorgan, der med sin underskrift på årsrapporten bekræfter, at årsrapporten er godkendt af ledelsen, at den har været fremlagt på*

generalforsamlingen, og at den er godkendt af generalforsamlingen eller et tilsvarende godkendelsesorgan. ..."

Det tilføjes dog, at denne fremgangsmåde e.o. kan fraviges, jf. side 12n – 13 ø sst.

På denne baggrund finder Nævnet ikke, at den omstændighed, at indklagede underskrev årsrapporten før bestyrelsesmedlemmerne, under de anførte omstændigheder kan anses for at være en tilsidesættelse af god revisorskik.

Indklagede findes herefter delvis skyldig i klagepunkt 1."

Revisor blev tildelt en advarsel.

Sag 66/2016. Kendelse af 6. september 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod revisor, idet revisor a) ved revisionen af årsregnskabet for A ApS for 2013 og for virksomheden B for 2013 havde overtrådt god revisorskik, idet der var foretaget mangelfuld planlægning, og idet det udførte arbejde kun var delvist dokumenteret, og b) ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskabet for C ApS for 2012/13 havde overtrådt god revisionskik, idet der var foretaget mangelfuld planlægning, og idet det udførte arbejde kun var delvist dokumenteret, ligesom revisor ikke havde udført påkrævede supplerende handlinger.

Revisor blev fundet skyldig i begge klagepunkter. Følgende fremgår af Revisornævnets præmis til klagepunkt b):

"Klagepunkt b)

På baggrund af kvalitetskontrollantens erklæring og arbejdspapirer findes det endvidere godtgjort, at indklagedes arbejde vedrørende ... ApS er mangelfuldt planlagt, da det er godtgjort, at det udførte arbejde kun er delvist dokumenteret, og at indklagede har undladt at dokumentere, at han har udført opdaterede supplerende handlinger i form af eksempelvis indhentning af udskrifter fra personbog, advokatbrev, engagementsbekræftelser pr. balancedagen. Nævnet lægger herved til grund, at en del af den dokumentation, som indklagede henviser til, er udateret og dermed ikke kan tidsfæstes til den aktuelle erklæringsopgave. Indklagede har herved heller ikke opfyldt kravet i Erklæringsstandarten for små virksomheder pkt. 49, hvoraf fremgår bl.a.:

"Revisor skal dokumentere følgende aspekter ved opgaven rettidigt på en måde, der gør det muligt for en erfaren revisor, der ikke før har været tilknyttet opgaven, og en kvalitetskontrollant, jf. revisorlovens § 34, at forstå (jf. afsnit A81-A82): a) arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de handlinger, der er udført for at overholde denne standard samt gældende krav i dansk revisorlovgivning b) resultaterne, der er opnået ved disse handlinger, og revisors konklusioner udformet på grundlag af disse resultater, og c) de betydelige forhold, der er opstået i forbindelse med opgaven, revisors konklusioner herom og betydelige faglige vurderinger, der er foretaget for at komme frem til disse konklusioner."

Indklagede er på den baggrund skyldig i det rejste klagepunkt."

Revisor blev pålagt en bøde på 50.000 kr.

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

Sag 120/2016. Kendelse af 21. september 2017.

Erhvervsstyrelsen havde klaget over følgende:

a) at revisor ved revision af årsregnskabet for A Holding ApS for 2014/15 havde overtrådt god revisorskik, idet der ikke forelå tilstrækkeligt grundlag i revisors arbejdsrapporter for revisors konklusion, samt at dokumentationen for planlægning og vurdering af going concern var utilstrækkelig,

b) at revisor ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A Holding ApS for 2014/15, havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen, idet der ikke var taget forbehold for overtrædelser af årsregnskabsloven, og idet revisors udtalelse om ledelsesberetningen ikke var modificeret, og

c) at revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af udtalelse om ledelsesberetningen på årsregnskabet for B A/S for 2013/2014, idet revisors udtalelse om ledelsesberetningen ikke var modificeret.

Som det fremgår af klagepunkterne, angår 2 af disse, punkterne b og c, til dels revisors erklæring vedrørende ledespåtegningen.

Revisor blev fundet skyldig i klagepunkt a.

For så vidt angår klagepunkt b og c fremgår følgende af Revisornævnets præmis:

"Klagepunkt b)

...Nævnet finder, at den omtalte regnskabspost på 8.855 tkr. må betragtes som væsentlig. Der gjaldt dog ikke på tidspunktet for regnskabets aflæggelse noget krav om, at denne væsentlige post skulle fremgå særskilt af årsregnskabet.

Imidlertid har revisor ikke pligt til at foretage en egentlig bedømmelse af de oplysninger, som selskabets ledelse vælger at medtage i årsberetningen. Revisors forpligtelse indskrænker sig til at tage forbehold, såfremt der i beretningen er væsentlig fejlinformation, herunder egentlige uoverensstemmelser mellem beretningen og regnskabets indhold. Indklagede frifindes herefter for dette klagepunkt.

Klagepunkt c)

Det fremgår af erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, at ...

Erhvervsstyrelsens vejledning om erklæringsbekendtgørelsen indeholder bl.a. følgende definition af væsentlighedskriteriet ...

Videre fremgår det af erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 1, ...

Efter kvalitetskontrollantens erklæring og arbejdsrapporter findes det godtgjort, at indklagedes udtalelse af om ledelsesberetningen på årsregnskabet for B A/S 2013/14 burde have været modificeret.

Indklagede er på den baggrund skyldig i det rejste klagepunkt."

Revisor blev tildelt en advarsel.

Sag 7/2017. Kendelse af 5. oktober 2017.

Erhvervsstyrelsen havde klaget over at revisor ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for A A/S for 2014 havde overtrådt god revisorskik, a) idet der ikke var taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven, og b) idet revisor ikke havde dokumenteret sin gennemgang og stillingtagen til en væsentlig, revurderet regnskabspost.

Revisor blev fundet skyldig i begge klagepunkter.

Følgende fremgår blandt andet i Revisornævnets præmis:

"Efter princippet i straffelovens § 3 finder Nævnet, at indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik efter de nu gældende principper for ikendelse af disciplinærstraf ikke kan vurderes til at udgøre en mindre alvorlig forseelse. Der er herved også lagt vægt på, at forholdet er begået mindre end et år efter, at indklagede ved førnævnte kendelse af 2. juli 2014 idømtes en bøde"

Revisor blev pålagt en bøde på 30.000 kr.

Sag 128/2016. Kendelse af 20. oktober 2017.

En privat klager havde klaget over revisor for, 1) at revisor i sin påtegning på årsrapporten 2013/2014 for A ApS ikke havde taget forbehold for, at regnskabet var fejlagtigt aflagt med hensyn til manglende periodisering af indtægterne, idet der ikke i påtegningen var anført noget om denne fundamentale fejl, uanset at fejlen anerkendtes i det efterfølgende regnskab, hvilket havde medført, at regnskabet for 2013/2014 var forkert, 2) at revisor ikke i forbindelse med revisionen af A ApS havde opdaget den manglende periodisering og taget forbehold herfor, og 3) at der ikke var foretaget nedskrivningstests på udviklingsomkostninger i A ApS i årsrapporten 2013/2014.

Revisornævnet fandt revisor skyldig i de to første klagepunkter og anførte i sin præmis følgende:

"Vedrørende klagepunkt 1-2 finder Nævnet, at det, som anført i årsregnskabet for A... ApS for 2014/2015 må anses for en fundamental fejl, at der ikke i påtegningen på årsrapporten 2013/2014 for A... ApS var taget forbehold for, at regnskabet er fejlagtigt aflagt med hensyn til manglende periodisering af indtægterne. Spørgsmålet er herefter om indklagede, henset til de konkrete omstændigheder, burde have konstateret dette. Nævnet bemærker, at det beløbsmæssige omfang af hostingkontrakterne i forhold til selskabets samlede omsætning var betydeligt, svarende til en korrektion på ca. 2 millioner kr. Nævnet finder herefter, at indklagede burde have afklaret dette og taget forbehold herfor. Indklagede findes herefter skyldig i dette klagepunkt."

Revisor blev frifundet for det tredje klagepunkt, fordi det blev lagt til grund, at ledelsen havde tilbageholdt relevante oplysninger hertil for revisor.

Revisor blev tildelt en advarsel.

Også relevant under afsnit 6.3.1. (retlig interesse).

Sagerne 22/2017 og 23/2017. Kendelser af 6. november 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod 2 revisorer for a) ved afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporten for A Holding A/S for 2014 som følge af mangelfuld dokumentationen for revision af kapitalandele og som følge af mangelfuld revision vedrørende mellemregning med tilknyttet virksomhed, og for b) ved afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporten for A Holding A/S for 2014 ikke at have taget forbehold for manglende revisionsbevis og utilstrækkelige oplysninger om anvendt regnskabspraksis samt usikkerhed ved indregning og måling vedrørende datterselskabet A Ltd og som følge heraf afgivet enten en afkræftende eller en manglende konklusion, alt hvorved indklagede havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen samt revisorlovens § 23 og herved tilsidesat god revisorskik.

Mod den ene af revisorerne havde Revisortilsynet endvidere rejst klage for c) ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2014 for B ApS som følge af mangelfuld dokumentationen for revision af andre kapitalandele at have overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og derved tilsidesat god revisorskik.

Begge revisorer blev fundet skyldige og pålagt bøder på henholdsvis 40.000 kr. og 50.000 kr.

Sag 90/2016. Kendelse af 6. november 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod revisor for:

a) ikke at have dokumenteret i sine arbejdspapirer, at han foretog en vurdering af, hvorvidt revisors egen involvering i dagsværdiberegningerne ville påvirke revisors uafhængighed i forbindelse med erklæringsafgivelsen på årsregnskabet for 2012/2013 for A ApS, for b) ikke ved revisionen af årsregnskabet for 2012/13 for A ApS at have dokumenteret revisionen af de beregnede dagsværdier på kapitalandelene i dattervirksomheder og associerede virksomheder, jf. revisorlovens § 23, stk. 1, og c) ved ikke at have taget forbehold i sin revisionspåtegning på årsregnskabet for 2012/13 for A ApS for, at den beskrevne, anvendte regnskabspraksis vedrørende kapitalandele i dattervirksomheder og associerede virksomheder ikke var i overensstemmelse med de faktiske forhold, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, nr. 7.

Revisor blev fundet skyldig og pålagt en bøde på 50.000 kr.

Sag 117/2016. Kendelse af 6. november 2017.

En privat klager havde rejst klage mod revisor for - således som Revisornævnet havde forstået klagen - at revisor ved sin revision af årsregnskaberne for A ApS for regnskabsårene 2010/11 og 2011/12 havde overtrådt god revisorskik, fordi revisor ikke ved sin revision og assistance havde identificeret fejlagtig salgsmoms ved salg af nye og brugte biler importeret til Danmark fra andre EU-lande.

Revisor blev frifundet. Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets frifindende kendelse:

"Nævnets saglige kompetence er begrænset til erklæringsarbejde, jf. revisorlovens § 43, stk. 3, jf. § 1, stk. 2 og 3. Uanset Revisornævnet i overensstemmelse med revisorlovens forarbejder anser sin kompetence for at omfatte hele processen fra opdragets afgivelse over de enkelte undersøgelser til den endelige erklæring – under forudsætning af, at en klage herom fremsættes i tidsmæssig sammenhæng hermed – er indklagedes selvstændige indberetning af momsangivelser eller indklagedes eventuelle rådgivning i forbindelse hermed ikke omfattet af nævnets kompetence, idet indklagede ikke har afgivet revisorerklæring vedrørende

momsregnskabet, ligesom indklagede ikke har haft til opdrag at afgive erklæringer vedrørende momsindberetning/momsregnskabet.

Såfremt klagen derfor skal opfattes således, at klagen angår momsindberetningen som sådan - momsregnskabet som sådan - afvises en sådan klage.

Revisornævnet lægger til grund som oplyst af indklagede, at den daglige regnskabsførelse, herunder udfærdigelse af momsangivelser, blev varetaget i virksomheden ved anvendelse af et skema udarbejdet af klagers tidligere revisor. Revisornævnet lægger videre til grund som oplyst og dokumenteret af indklagede, at indklagede ved sin revision af årsregnskaberne for A ApS for regnskabsårene 2010/11 og 2011/12 i begge år havde identificeret regnskabsposterne "værdiansættelse af varebeholdninger" og "værdiansættelse af debitorer" som områder, hvortil der knyttede sig særlige risici for væsentlige fejl og mangler i årsregnskaberne, samt at indklagede ved revisionen af momstilsvaret derfor alene tjekkede, at der forelå en momssandsynliggørelse, samt at denne var i overensstemmelse med de løbende momsindberetninger.

Uanset revisor i sin vurdering af regnskabsposter med særlige risici for væsentlige fejl og mangler skal tage hensyn til virksomhedens specielle forhold, herunder særlige regler i forbindelse med afregning af moms og skat, hvilket er tilfældet inden for bilbranchen, finder Revisornævnet, således som sagen foreligger oplyst, ikke, at klager har bevist, at indklagedes vurdering af, hvilke risikofyldte områder, hvor der i de konkrete regnskabsår var særlige risici for væsentlige fejl og mangler, har været mangelfuld eller i strid med god revisorskik. Revisornævnet skal i den forbindelse bemærke, at det ikke kan kræves, at en revisor konsekvent i alle regnskabsår skal anse fx momstilsvaret eller skattetilsvaret for et område, hvortil der knytter sig særlige risici for væsentlige fejl og mangler i årsregnskaberne. Hertil kommer, at enhver revision foregår som en stikprøverevision, hvor der på grund af de iboende begrænsninger i en revision derfor er en uundgåelig risiko for, at en væsentlig fejl ikke opdages, selv om revisionen er omhyggelig planlagt og udført i overensstemmelse med revisionsstandarderne, hvorfor sådanne fejl i et regnskab ikke i sig selv er tilstrækkeligt til at godtgøre, at revisionen ikke er udført i overensstemmelse med god revisorskik.

På denne baggrund frifindes indklagede."

Sag 10/2017. Kendelse af 6. november 2017.

Erhvervsstyrelsen havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod revisor

fordi a) dokumentationskravene, jf. revisorlovens § 23, stk. 1, og revisorlovens § 16 om god revisorskik var overtrådt i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegninger på årsregnskaberne for A ApS for 2014 og B A/S for 2014, idet der ikke var dokumentation for, at der var indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis forud for afgivelse af revisionspåtegningerne, fordi b) revisor ved afgivelse af revisionspåtegninger på årsregnskaberne for C ApS for 2013/14 (manglende talmæssig sammenhæng mellem resultatdisponering, egenkapitalnote samt præsentation af egenkapital for indeværende og forrige år samt fejlklassificering af tilgodehavender hos virksomhedsdeltagere og virksomhedsledelse), D ApS for 2014/15 (fejlklassificering af tilgodehavende fra salg og tjenesteydelser), A ApS for 2014 og B A/S for 2014 (begge selskaber for fejlklassificering af tilgodehavender hos virksomhedsdeltagere og virksomhedsledelse) havde overtrådt den dagældende erklæringsbekendtgørelse § 6, stk. 2, nr. 2, idet der ikke var taget forbehold for væsentlige overtrædelser af årsregnskabsloven, og fordi c) revisor ved afgivelse af revisionspåtegninger på årsregnskaberne for C ApS for 2013/14, D ApS for 2014/15 og B A/S for 2014 havde overtrådt den dagældende erklæringsbekendtgørelse § 5, stk. 1, pkt. 7, idet der ikke var afgivet en udtalelse om ledelsesberetningen.

Revisor blev i det væsentlige fundet skyldig og pålagt en bøde, der - henset til, at der var tale om gennemgående mangelfuld dokumentation for revision på væsentlige områder - blev fastsat til 50.000 kr.

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

Sag 6/2017. Kendelse af 14. november 2017.

Erhvervsstyrelsen havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod revisor for overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen, idet der ikke var taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven, hvilke overtrædelser burde have medført afgivelse af en afkræftende konklusion. Endvidere havde revisor ikke dokumenteret at have taget stilling til forbeholdet.

Revisor blev i det hele fundet skyldig. Revisornævnet anførte herom blandt andet, at en avance for salg af et datterselskab ikke lovligt kunne indregnes i årsregnskabet, hvilket der skulle være taget forbehold for. Da den indregnede avance skønnedes at påvirke årsregnskabet for ApS'et væsentligt og gennemgribende burde revisor endvidere have afgivet en afkræftende konklusion. Revisornævnet bemærkede videre, at et salg efter balancedagen af et datterselskab efter årsregnskabsloven er en ikke-regulerende begivenhed og alene skal medføre omtale i noterne og ledelsesberetningen, når salget af dattervirksomheden er væsentlig.

Revisor blev pålagt en bøde på 60.000 kr. blandt andet ud fra princippet i straffelovens § 81, gentagelse, idet revisor to gange tidligere var pålagt bøder i Revisornævnet.

Også relevant under afsnit 6.6.2. (gentagelsesvirkning) og 6.7. (visse sagsbehandlingsspørgsmål).

Sag 119/2016. Kendelse af 14. november 2017.

En privatmand havde rejst 8 klagepunkter over for sin revisor, som han mente havde handlet i strid med god revisorskik. Klagepunkterne fremgår under referatet i afsnit 6.1.2.

For så vidt angår sagens realitet blev revisor fundet skyldig i klagepunkterne 1 og 3, frifundet i klagepunkterne 2, 4, 5 og 6. Klagepunkterne 7 og 8 blev afvist.

Revisor, der tidligere samme år var pålagt en bøde, blev pålagt en tillæggsbøde på 10.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence) og 6.4.1. (erklæringsafgivelse) og 6.6.2. (gentagelsesvirkning).

Sag 25/2017 og 26/2017. Kendelse af 14. november 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage dels mod revisionsvirksomheden, dels mod revisor personligt.

Klagen mod revisor personligt angik, a) at dokumentationskravene, jf. revisorlovens § 23, stk. 1, og revisorlovens § 16 om god revisorskik var overtrådt ved revision af årsrapporten for 2012 for A ApS, ved udvidet gennemgang af årsrapporten for 2014 for B A/S og ved udvidet gennemgang af årsrapporten for 2014 for C A/S, som følge af mangelfuld planlægning, utilstrækkelig revision/handlinger og mangelfuld dokumentation i alle 3 sager, b) at hvidvasklovens § 12 var overtrådt ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang af årsrapporten for 2014 for C A/S, idet revisor ikke havde indhentet dokumentation for de reelle ejere, og c) at dagældende erklæringsbekendtgørelse § 6, stk. 2, nr. 2, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2012 for A ApS, idet revisor ikke havde afgivet forbehold for manglende afskrivninger på bygninger, modregning af omkostninger i den præsenterede nettoomsætning samt forkert klassifikation af tab ved salg af ejendom.

Revisor blev fundet skyldig i de 3 klagepunkter.

Vedrørende bødens størrelse fremgår følgende af Revisornævnets præmis:

"Indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik, jf. klagepunkterne b og c, kan efter de nu gældende principper for ikendelse af disciplinærstraf ikke vurderes til at være en mindre alvorlig forseelse.

Under hensyn til den meget betydelige bøde, der pålægges revisionsvirksomheden, finder Nævnet dog, at indklagede personligt for disse forhold alene bør tildes en advarsel."

Revisor blev herefter meddelt en advarsel.

Også relevant under afsnit 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), hvor klagen vedrørende revisionsvirksomheden er refereret, afsnit 6.5.7. (betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet) og afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Sag 130/2016 og 131/2016. Kendelse af 4. december 2017.

En af parterne i en bodelingssag, hvor der af skifteretten var udpeget en bobestyrer, klagede over 2 revisorer, der havde besvaret et skønstema til brug for bobehandlingen.

For så vidt angår den revisionsmæssige del fremgår følgende af Revisornævnets afgørelse:

"Sagens realitet

Det fremgår af parternes oplysninger til sagen, at de indklagede på baggrund af den af skifteretten i Lyngby udpegede bobehandlers høring af FSR - danske revisorer om forslag til vurderingsmand blev anmodet om at påtage sig opgaven, at opgaven drejede sig om at svare på 3 spørgsmål fastlagt i et skønstema, som blev fremsendt af bobehandleren, samt at de indklagede revisorer accepterede opgaven og i den forbindelse udarbejdede et aftalebrev med overskriften "Aftalebrev om værdiansættelse af anparter."

Det fremgår videre af de dokumenterede oplysninger, at de indklagede revisorer modtog en række bilag, bilag A til L, som dannede baggrund for besvarelsen, ligesom der har været afholdt møde med deltagelse af blandt andet klager og dennes rådgiver.

Det fremgår af revisorlovens § 16, stk. 4, at revisor under udførelse af opgaver efter § 1, stk. 3, skal udvise professionel kompetence og fornøden omhu.

Revisornævnet finder ikke, at det af klager er godtgjort, at de indklagede ikke ved deres besvarelse og dermed erklæringsafgivelse har udvist professionel kompetence og fornøden omhu, hvorfor de indklagede frifindes for klagepunkterne 1 og 4. Det forhold, at de indklagede, jf. klagepunkt 4, i besvarelsen oplyser, at de ikke kan besvare det stillede spørgsmål, selv om en besvarelse heraf var en del af opdraget i sagen, kan ikke føre til et andet resultat, hvortil bemærkes, at det anførte svar, afgivet efter omhyggelig sagsbehandling, netop kan være udslag af udøvelsen af professionel kompetence.

Da de indklagede ikke har indgået aftale om at udføre yderligere opgaver for bobestyreren som hvervgiver, henset til bobestyrerens skrivelse om, at de indklagede ikke skulle besvare yderligere henvendelser fra klager og dennes rådgiver, og idet de af klager og dennes rådgivers yderligere spørgsmål og anmodning om uddybninger ikke findes at være indeholdt under eller en naturlig konsekvens af den indgåede aftale, er det ikke af klager godtgjort, at de indklagede ved deres undladelse af at besvare klager og dennes rådgiver ikke har udvist professionel kompetence og fornøden omhu. De indklagede frifindes derfor for klagepunkterne 2, 3 og 5. "

Også relevant under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence), hvor nævnets kendelse om formaliteten er gengivet, afsnit 6.3.1. (retlig interesse), 6.3.4 (klagens indhold og form) og 6.4.2. (ikke udelukkende til hvervgivers brug).

Sag 9/2017. Kendelse af 18. december 2017.

Erhvervsstyrelsen havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod revisor for overtrædelse af god revisorskik.

a) Idet planlægningen var mangelfuld i 4 sager. I 2 sager var der endvidere ikke indhentet egnet og tilstrækkeligt revisionsbevis for væsentlige områder, mens der i 2 sager manglende sammenhæng mellem revisors konklusioner og de afgivne erklæringer,

b) idet der ikke forelå tilstrækkeligt grundlag i revisors arbejds papirer for revisors erklæring vedrørende A A/S for 2014. Den dagældende erklæringsbekendtgørelse var endvidere overtrådt, idet der var afgivet en konklusion med forbehold, hvor der skulle være afgivet en afkræftende konklusion,

c) idet den dagældende erklæringsbekendtgørelse var overtrådt ved afgivelse af erklæringer på årsregnskaberne for B A/S for 2014 og A A/S for 2014, idet der ikke var taget forbehold for overtrædelser af årsregnskabsloven, ligesom der manglede supplerende oplysninger om overholdelse af bestyrelsens pligter i henhold til selskabsloven. Erklæringsbekendtgørelsen var endvidere overtrådt ved afgivelse af erklæring på årsregnskabet for A A/S for 2014, idet der ikke var afgivet supplerende oplysninger om muligt ledelsBnsvar ved fejlagtig momsindberetning.

Revisor blev i det hele fundet skyldig og pålagt en bøde på 75.000 kr.

Sag 13/2017. Kendelse af 18. december 2017.

Erhvervsstyrelsen havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod revisor for overtrædelse af god revisorskik. Klagen var formuleret således:

a) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaberne for B ApS for 2014 og for A A/S for 2013, idet planlægningen er utilstrækkelig, og idet der ikke er dokumentation for, at der er udført tilstrækkelige revisionshandling, der kan begrunde de afgivne revisionspåtegninger. Desuden er der ikke kommunikeret tilstrækkeligt til ledelsen vedrørende væsentlige forhold i årsregnskabet for B ApS for 2014

b) God revisorskik, jf. revisorlovens § 16, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A ApS for 2013, idet revisors kontrol af overholdelse af den regnskabsmæssige begrebsramme er utilstrækkelig, hvilket har medført flere fejl i årsregnskabet.

Revisor blev fundet skyldig i klagepunkt a, mens klagepunkt b blev afvist.

Revisor blev pålagt en bøde på 30.000 kr.

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

Sag 105/2016. Kendelse af 22. december 2017.

Erhvervsstyrelsen havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klager mod revisor for overtrædelse af god revisorskik således:

a) Revisors dokumentation af revisionen af den ændrede regnskabspraksis vedrørende virksomhedens indregning af leasingkontrakterne i koncernregnskabet for 2013 for A ApS er utilstrækkelig.

b) Revisor skulle have afgivet et forbehold i revisionspåtegningen i årsrapporten for 2013 for, at A ApS har indregnet alle finansieringsindtægterne fra leasingkontrakterne i regnskabsposten "Tilgodehavende Finansieringsindtægter" uden at klassificere finansieringsindtægterne som henholdsvis langfristede og kortfristede tilgodehavender i koncernbalancen eller givet tilsvarende oplysninger om klassifikationen i noterne.

c) Revisor har ikke omtalt revisionen af koncernregnskabet i moderselskabets revisionsprotokollat, herunder en omtale af revisionen af ændringen af den anvendte regnskabspraksis af leasingkontrakterne.

Revisor blev fundet skyldig i alle klagepunkterne, der angik en og samme virksomhed. Revisor havde i forbindelse med spørgsmålet om ændring fra operationel leasing til finansiel leasing haft faglig konsultation.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

"Klagepunkt a

Revisornævnet finder det for så vidt angår indklagedes revisionen af ændringen af virksomhedens regnskabspraksis fra operationel leasing til finansiel leasing for så vidt angår allerede indgåede leasingkontrakter, der ved en allonge var blevet tidsmæssigt forlænget - ud fra de fremlagte dokumenter, herunder kvalitetskontrollantens erklæring og arbejds papirer, samt af parternes bemærkninger i øvrigt - bevist, at indklagede ikke har dokumenteret sin stillingtagen til, hvorvidt ændringen af den anvendte regnskabspraksis var i overensstemmelse med regnskabslovgivningen. Revisornævnet har herved henset til, at indklagede ikke har dokumenteret at have kontrolleret, at ændringen af regnskabspraksis vedrørende virksomhedens allerede indgåede leasingkontrakter - der angik betydelige beløb over det af indklagede

fastsatte væsentlighedsniveau - var i overensstemmelse med årsregnskabslovens bestemmelser herom. Revisornævnet har ved denne vurdering taget i betragtning, at oversigten over projekterne fra datterselskaberne, B... I ApS, B... ApS II og B... III, alene belyser det datagrundlag, som virksomheden besad den 31. december 2013 for at kunne vurdere, hvilke leasingkontrakter, der ville blive forlænget. Det forhold, at kontrakterne for de 21 pavilloner, der udløb den 31. december 2013, alle blev forlænget, medfører ikke pr automatik, at indklagede i tilstrækkeligt omfang har haft dokumentation for, at de resterende 37 kontrakter ligeledes ville blive forlænget ved disses udløb. Revisornævnet finder på denne baggrund, at indklagede ikke i tilstrækkeligt omfang har dokumenteret, at betingelserne for at overgå til finansiel leasing var til stede for de resterende 37 kontrakter, herunder at det var overvejende sandsynligt, at samtlige lejekontrakter ville få en løbetid, der sikrede, at nutidsværdien af ydelserne i al væsentlighed svarede til værdien af aktiverne. Revisornævnet har videre henset til, at projektoversigterne viste, at den fremtidige lejeindtægt fra lejekontrakterne pr. 31. december 2013 blev opgjort til 132,4 mio. kr., men at virksomheden havde målt de fremtidige lejeindtægter i koncernregnskabet til 187,4 mio. kr., og at der ikke forelå nogen dokumentation vedrørende differencen, der oversteg det af indklagede fastlagte væsentlighedsniveau på 570.000 kr., herunder dokumentation for indklagedes stillingtagen hertil.

Det tilføjes, at heller ikke Revisornævnet finder, at indklagede på det foreliggende grundlag har dokumenteret, at betingelserne for, at A ... ApS i koncernregnskabet i regnskabsåret 2013 kunne omklassificere allerede indgåede leasingkontrakter, herunder de 21 forlængede kontrakter, fra operationel leasing til finansiel leasing, idet det ikke er dokumenteret, at der har været tale om korrektion af fejl i års- og koncernregnskabet, og idet det ikke er dokumenteret, at omklassificeringen kunne begrundes med kontraktlige ændringer, jf. hertil IAS 17, afsnit 3.

Det forhold, at indklagede indhentede og modtog faglig rådgivning vedrørende ændring af regnskabspraksis, kan ikke føre til et andet resultat. Revisornævnet bemærker i den forbindelse, at det fremgår af revisorlovens § 23, at en revisor skal udarbejde arbejdsrapporter, hvoraf revisors grundlag for den afgivne erklæring fremgår. Det er i denne henseende ikke tilstrækkeligt, at revisor i givet fald efterfølgende mundtligt kan redegøre for sine arbejdsbehandling og overvejelser herom, herunder om de råd og den vejledning, der er givet ved den faglige konsultation. Det tilføjes endvidere, at det fortsat er den underskrivende revisor, der har ansvaret for sin revisorerklæring, og at det forhold, at der er sket en faglig konsultation, ikke ændrer på revisors grundlæggende ansvar for sin revisorerklæring.

Indklagede findes på denne baggrund skyldig i den rejste klage og derved skyldig i at have overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Klagepunkt b

Revisornævnet lægger - hvilket ikke er bestridt af indklagede - til grund, at A ... ApS i koncernregnskabet for 2013 har indregnet alle finansieringsindtægterne fra leasingkontrakterne i regnskabsposten "Tilgodehavende finansieringsindtægter" uden at klassificere finansieringsindtægterne som henholdsvis langfristede og kortfristede tilgodehavender i koncernregnskabet balance eller givet tilsvarende oplysninger om klassifikationen i noterne. Revisornævnet lægger videre til grund, at regnskabsposten udgør 187.424.356 kr., svarende til 59 % af koncernbalancen og 254 % af koncernens egenkapital. Det fremgår af kvalitetskontrollantens arbejdsrapporter, at langt hovedparten af posten på 187.424.356 kr. forfalder til betaling efter et år, og at indklagedes væsentlighedsniveau er angivet til 570 t.kr. Efter årsregnskabslovens § 26, stk. 1, er det et ufravigeligt krav, at den del af posten, som forfalder til betaling efter mere end et år, skal være noteangivet. Indklagede, der har erkendt forholdet, burde have taget forbehold herfor, jf. nuværende og daværende erklæringsbekendtgørelses § 6.

På denne baggrund er det bevist af klager, at indklagede er skyldig i den rejste klage, og at indklagede således har overtrådt den daværende og nuværende erklæringsbekendtgørelses § 6, og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Klagepunkt c

Revisornævnet lægger til grund, at indklagede, der ikke har bestridt klagepunktet, ikke har omtalt det forhold, at A ... ApS i 2013 havde ændret regnskabspraksis vedrørende indregning af leasingkontrakterne i koncernregnskabet, i moderselskabets revisionsprotokollat, herunder omtalt grundlaget for praksisændringen og de foretagne analyser og beregninger, der understøttede, at virksomheden kunne ændre regnskabspraksis for koncernregnskabet. Herved har indklagede overtrådt den dagældende revisorlovs § 20, stk. 5, og derved tilsidesat god revisorskik. Revisorlovens § 20 blev ved lov nr. 631 af 8. juni 2016 om ændring af revisorloven og forskellige andre love, der trådte i kraft den 17. juni 2016, ændret således, at kravet om afgivelse af revisionsprotokoller er bortfaldet med undtagelse for PIE-virksomheder. Som klagepunktet er formuleret og begrundet finder nævnet herefter, at en overtrædelse af revisorlovens § 20 i denne sag ikke kan medføre en disciplinærstraf, jf. princippet i straffelovens § 3. Herefter bortfalder disciplinærstraffen for dette klagepunkt."

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende bødens størrelse:

"Indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik kan efter de nu gældende principper for ikendelse af disciplinærstraf ikke vurderes til at være en mindre alvorlig forseelse. Ved udmålingen af bøden har Revisornævnet lagt vægt på, at de regnskabsmæssige poster, der er omfattet, angår væsentlige beløb, samt at klagen vedrører en mellemstor klasse C-virksomhed."

Revisor blev pålagt en bøde på 30.000 kr.

6.4.5. Adfærdsmangler

Ingen sager i beretningsåret.

6.5. Tilsynet med revisorer

Efter vedtagelsen af ændringerne til revisorloven i juni 2016 er Revisortilsynet ikke længere tilsynsmyndighed. Sager for beretningsåret angår dog sager, hvor det var Revisortilsynet, der var tilsynsmyndighed. Underinddelingen i denne årsberetning er som følge af lovændringen ændret i forhold til tidligere år, men der er bibeholdt samme struktur vedrørende sagerne.

6.5.1. Mangler ved kvalitetsstyringssystem

6.5.1.1. Når et kvalitetsstyringssystem slet ikke er anskaffet

Ingen sager i beretningsåret.

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

Ingen sager i beretningsåret.

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

Sag 32/2016 og 33/2016. Kendelse af 22. maj 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod revisionselskab og revisor. Klagen vedrørende selskabet angik, 1) at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem ikke havde været opdateret siden 2010, idet der manglede procedurer for henvendelse til fratrædende revisor, 2) at der ikke havde været foretaget overvågning af revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem, idet anbefalinger fra de seneste to gennemførte interne enkeltsagskontroller ikke havde været efterlevet, 3) at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem ikke havde været anvendt i tilstrækkeligt omfang, idet der var konstateret væsentlige mangler ved planlægning og udførelse af samtlige gennemgåede sager, ligesom dokumentation for udførelse af en sag var bortkommet, og 4) at kvalitetsstyringssystemet var mangelfuldt i relation til procedurer vedrørende regler om hvidvask, idet der i to sager ikke var indhentet dokumentation for legitimation og ejerforhold.

Revisionsvirksomheden blev fundet skyldig i de 4 klagepunkter og pålagt en bøde på 100.000 kr.

Der var endvidere rejst klage mod revisor personligt. Denne del af kendelsen er refereret ovenfor under afsnit 6.4.4.

Også relevant under afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen) og under afsnit 6.6.2. (gentagelsesvirkning).

Sag 25/2017 og 26/2017. Kendelse af 14. november 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod revisionselskab og revisor. Klagen vedrørende selskabet angik, a) at revisorlovens § 28, stk. 1, var overtrådt, idet revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem var mangelfuldt for så vidt angår procedurer for identifikation og vurdering af risici, kontrol af ledelsens pligter, efterfølgende begivenheder og supplerende handlinger ved afgivelse af erklæringer om udvidet gennemgang, og b) at revisorlovens § 28, stk. 1, var overtrådt, idet revisionsvirksomhedens interne kontrol af revision af årsrapporten 2012 for A ApS havde overset flere væsentlige fejl og mangler i sagen.

Revisionsvirksomheden blev fundet skyldig i de 2 klagepunkter og pålagt en bøde på 100.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen), hvor klagen mod revisor personligt er refereret, afsnit 6.5.7. (betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet) og afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

6.5.1.4. Når et kvalitetsstyringssystem, der er tilfredsstillende efter sit indhold, både er anskaffet, installeret og taget i brug, men anvendelsen (efterlevelsen) af systemet er i væsentlig grad utilstrækkelig

Sag 67/2016 og 68/2016. Kendelse af 9. februar 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod en revisionsvirksomhed og revisor. Klagen vedrørende revisionsvirksomheden angik, at kvalitetsstyringssystemet ikke i tilstrækkeligt omfang var anvendt - i 4 ud af 4 sager. Revisornævnet lagde til grund, dels at kvalitetskontrollanten burde have haft kendskab til en række arbejdsrapporter, som indklagede fremlagde over for tilsyn og nævn, idet kontrollanten ikke havde gennemgået sagerne med indklagede på stedet, dels at der ikke var bevis for alle fejl og mangler påberåbt vedrørende 4 ud af 4 sager. Derfor blev revisionsvirksomheden frifundet.

Klagen vedrørende revisor angik mangelfuld planlægning, mangelfuld dokumentation, manglende sammenhæng mellem arbejdsrapport og rapportering i 4 sager. Overholdelse af den regnskabsmæssige begrebsramme var utilstrækkelig i 4 sager. Manglende forbehold for to forhold. Endvidere en række fejl og mangler, herunder manglende forbehold i såkaldte interne regnskaber. Nævnet fandt det i væsentligt omfang bevist, at klagen var rigtig, herunder at et internt regnskab ikke er internt ved blot at skrive på forsiden, at der er tale om et internt regnskab. En række af årsregnskabslovens bestemmelser var ændret og ophævet, hvorved disciplinærstraf bortfaldt. Nævnet fandt dog, at der som helhed var tale om så mange fejl og mangler, at tilsidesættelsen af god revisorskik ikke var af mindre alvorlig karakter og pålagde revisor personligt en bøde på 75.000 kr.

Revisionsvirksomheden var afregistreret som revisionsvirksomhed, men bestod fortsat som selskab med ny branchekode. Nævnet udtalte, at dette forhold ikke medførte, at nævnet ikke kunne realitetsbehandle klagen.

Også relevant for under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence).

Sag 73/2016 og 74/2016. Kendelse af 18. april 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod revisionsvirksomheden og revisor. Klagen vedrørende revisionsvirksomheden angik, at kvalitetsstyringssystemet ikke i tilstrækkeligt omfang var anvendt - i 4 ud af 4 sager. Revisornævnet lagde til grund, at de konstaterede fejl ved de 4 udtagne sager angik mangelfuld dokumentation af planlægning og mangelfuld dokumentation for udført revision, og herunder lagde nævnet særlig lagt vægt på, at i alle 4 sager var der ikke dokumentation for, at indklagede havde godkendt revisionsdokumentationen, ligesom revisionshandlingerne alle var kvitteret som udført af én fra opgaveteamet væsentligt senere end datoen for afgivelse af revisorerklæringen, og mere end 60 dage efter dateringen af revisorerklæringen. Nævnet lagde endvidere vægt på, at konstaterede fejl i 2 af de udtagne sager angik manglende forbehold. På denne baggrund fandt nævnet, at der var tale om gennemgribende mangler ved anvendelse af kvalitetsstyringssystemet, og at revisionsvirksomheden derfor - ved den manglende anvendelse - havde tilsidesat god revisorskik.

Den indklagede revisor blev - ud over den manglende dokumentation for planlægning - endvidere fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik ved i 2 af sagerne ikke at have taget forbehold dels for manglende oplysninger vedrørende usikkerhed om going concern, dels for manglende afskrivning på goodwill, dels vedrørende hensættelse til eventualskat.

Revisionsvirksomheden, anpartsselskabet, var solgt til en anden på tidspunktet for nævnets behandling af klagen, men bestod fortsat som samme juridiske person med samme cvr.nr. Nævnet udtalte, at dette

forhold ikke medførte, at nævnet ikke kunne realitetsbehandle klagen. Indklagede personligt havde deponeret sin beskikkelse, da nævnet behandlede sagen. Nævnet udtalte, at i overensstemmelse med fast praksis kunne nævnet fortsat påkende klagen.

Revisionsvirksomheden blev fundet skyldig og pålagt en bøde på 100.000 kr. Indklagede personligt blev fundet skyldig og pålagt en bøde på 30.000 kr.

Også relevant for pkt. 6.1.2. (saglig kompetence).

6.5.2. Virksomhedsansvarets ophør

Ingen sager i beretningsåret.

6.5.3. Kontrollanten indklages

Ingen klager i beretningsåret.

6.5.4. Betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet

Sag 31/2016. Kendelse af 21. februar 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod revisor.

I forbindelse med sagsbehandlingen gjorde revisor indsigelse mod sagsbehandlingen i Revisortilsynet, herunder at Revisortilsynets medarbejder var inhabil. Følgende fremgår herom i Revisornævnets præmis:

"Nævnet forstår indklagedes bemærkninger vedrørende sagsbehandlingen i tilsynet således, at indklagede finder, at tilsynet har været inhabil ved afgørelsen om indbringelse af indklagede for Nævnet, idet det er den samme sagsbehandler, der har behandlet indklagedes klage over kvalitetskontrollen (herunder honoraret i forbindelse med kontrollen), og sagen vedrørende indbringelse af indklagede for Nævnet.

Nævnet finder ikke, at den omstændighed, at den samme sagsbehandler har deltaget i sagsbehandlingen af begge sager er et forhold, som i sig selv giver grundlag for at betvivle tilsynets habilitet ved indbringelsen af indklagede for Nævnet. Nævnet finder det således ikke godtgjort, at der foreligger retlige mangler ved den af tilsynet truffene afgørelse om indbringelse af indklagede for Nævnet."

Også relevant for under afsnit 6.1.2 (saglig kompetence), afsnit 6.4.3.2. (inhabilitet), hvor sagen er yderligere refereret, og afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Sag 42/2016. Kendelse af 13. marts 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst klager mod revisor.

I forbindelse med sagsbehandlingen gjorde revisor indsigelse mod sagsbehandlingen i Revisortilsynet, herunder at kvalitetskontrollanten var inhabil.

Følgende fremgår herom i Revisortilsynets præmis:

"Indledningsvis bemærkes, at der ikke findes at være godtgjort grundlag for, at kvalitetskontrollanten har været inhabil eller at der i øvrigt kan rejse berettiget kritik af sagens behandling, eller kontrollen."

Også relevant under afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen), hvor sagen er yderligere refereret, og afsnit 6.6.2 (gentagelsesvirkning).

Sag 25/2017 og 26/2017. Kendelse af 14. november 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage dels mod revisionsvirksomheden, dels mod revisor personligt. I forbindelse med sagsbehandlingen gjorde revisor indsigelse mod den af kvalitetskontrollanten udførte sagsbehandling. Følgende fremgår af Revisornævnets præmis herom:

"Det er indklagede, der ved Nævnets sagsbehandling har bevisbyrden for, at Revisortilsynets, nu Erhvervsstyrelsens, sagsbehandling, herunder den af kvalitetskontrollanten udførte sagsbehandling, i forhold til indklagede har været behæftet med så væsentlige forvaltningsretlige fejl, at denne sag af den grund skal afvises af Nævnet.

Nævnet lægger til grund, at det ikke af de af indklagede fremlagte dokumenter fremgår, at indklagede har anmodet om udsættelse af kvalitetskontrollen. Nævnet finder det endvidere ikke bevist af indklagede, at indklagede ikke har haft tilstrækkelig mulighed for at afgive bemærkninger til den gennemgåede kvalitetskontrol. Endelig finder Nævnet ikke, at indklagede har redegjort tilstrækkeligt for, hvorledes indklagedes sygdomsforhold har haft betydning i relation til den gennemførte kvalitetskontrol.

Påstanden om afvisning tages herefter ikke til følge."

Også relevant under afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen), hvor sagen er yderligere refereret, afsnit 6.5.1.3. (når et kvalitetsstyringsystem er anskaffet, installeret og taget i brug, men systemet lever efter sit indhold ikke op til gældende krav), og afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

6.5.5. Gentagelsesvirkning

Sag 32/2016 og 33/2016. Kendelse af 22. maj 2017.

I forbindelse med bødefastsættelsen for revisor personligt fremgår følgende af Revisornævnets præmis:

"Revisor er ved nævnets kendelse af 18. december 2013 pålagt en bøde på 15.000 kr. for manglende udarbejdelse af revisionsprotokol. Da nogle af påtegningerne, der er omfattet af klagepunkterne, er dateret før den 18. december 2013 bedømmes forholdene til dels efter en analogi af straffelovens § 89. ...

Efter princippet i straffelovens § 3 finder Revisornævnet dog, at indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik efter de nu gældende principper for ikendelse af disciplinærstraf må vurderes til at være

forseelser, der efter lovændringen ikke burde have ført til, at Erhvervsstyrelsen skulle have sluttet sagen med påbud eller påtale alene, da der er tale om et gentagelsestilfælde.

Nævnet finder ligeledes ikke, at der er en sådan sammenhæng mellem den manglende anvendelse af kvalitetsstyringssystemet og hovedparten af de klagepunkter, der er rejst vedrørende revisor, da disse ikke blot angår formelle dokumentationskrav, men derimod også indholdsmæssige mangler ved det udførte erklæringsarbejde. Disse klagepunkter må derfor selvstændigt sanktioneres over for revisor personligt. I medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, pålægges indklagede efter karakteren af overtrædelserne, der er alvorlige, en bøde på 50.000 kr."

Også relevant under afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen) og under afsnit 6.5.1.3.

(når et kvalitetsstyringssystem er anskaffet, installeret og taget i brug, men systemet lever efter sit indhold ikke op til gældende krav), hvor sagen i begge afsnit er yderligere refereret.

Se endvidere kendelse af 4. maj 2017 i [sag 60/2016](#), kendelse af 13. marts 2017 i [sag 42/2016](#) (med særlige bemærkninger i Revisornævnets præmis), kendelse af 14. november 2017 i [sag 119/2016](#), alle refereret i afsnit 6.4.4. og alle om tillægsstraf efter princippet i straffelovens § 89.

Se endvidere kendelse af 4. maj 2017 i [sag 101/2016](#), refereret under afsnit 6.4.4., hvor der henvises til såvel princippet i straffelovens § 89 om tillægsstraf som princippet i straffelovens § 81 om gentagelsesvirkning.

Se endvidere kendelse af 14. november 2017 i [sag 6/2017](#), refereret under afsnit 6.4.4. om gentagelse efter princippet i straffelovens § 81.

6.5.6. Frakendelse

Sag 103/2016. Kendelse af 15. maj 2017.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klager:

1. Revisor havde overtrådt af uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 1, litra b, og § 2, stk. 1, nr. 4, idet revisor havde afgivet revisorerklæringer ved kontantstiftelsen af D ApS samt E ApS. Revisors medinteressent i revisionsvirksomheden havde familiemæssige forbindelser til direktøren i det selskab, der stiftede de to selskaber, og revisors medinteressent i revisionsvirksomheden var ligeledes direktør i moderselskabet til det selskab, der stiftede de to selskaber,
2. revisor havde overtrådt revisorlovens § 16, stk. 1, idet revisor ikke havde opnået et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for at kunne afgive vurderingsberetningen og revisorerklæringen på åbningsbalancen ved stiftelsen af F ApS,

3. revisor havde overtrådt revisorlovens § 16, stk. 1, ved ikke at have opnået tilstrækkeligt og egnet bevis for at kunne afgive vurderingsberetningerne ved stiftelsen af G ApS, H ApS, I ApS, J ApS, K ApS og L ApS, samt

4. revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 17 ved udformning af 7 vurderingsberetninger.

Revisor blev fundet skyldig i alle klagepunkterne.

Revisor var tidligere af Revisornævnet pålagt en bøde, idet revisor ved kendelse af 17. april 2013 i sag nr. 116/2011 blev pålagt en bøde på 100.000 kr. Han blev fundet skyldig i overtrædelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 24, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 6, nr. 3, ved at have afgivet erklæringer vedrørende 5 selskaber, hvori C var bestyrelsesmedlem, mens denne samtidig var interessant i indklagedes revisionsvirksomhed.

Erhvervsstyrelsen havde nedlagt påstand om frakendelse af revisors godkendelse som registreret revisor.

Revisornævnet anførte i sin præmis om strafudmåling følgende:

"Særligt om påstanden om frakendelse

Klager har begrundet anmodningen om frakendelse af godkendelsen med, at indklagede tidligere af nævnet er idømt en disciplinær sanktion i en lignende sag, med en tilsvarende overtrædelse og, for så vidt angår klagen over manglende uafhængighed, med den samme personkreds, og at indklagede herved har udvist en udpræget mangel på forståelse for sit virke som offentlighedens tillids- repræsentant, jf. revisorlovens § 44, stk. 4, 1. pkt. jf. tidligere gældende revisorlovs § 44, stk. 2.

Nævnet bemærker, at indklagede i 2013 er pålagt en betydelig bøde, for en grov tilsidesættelse af helt grundlæggende krav til revisor i dennes egenskab af offentlighedens tillidsrepræsentant. Nævnet bemærker yderligere, at indklagede i forbindelse med den tidligere sag tilkendegav, at "... hvis Styrelsen fortsat er af den opfattelse, at der er interessekonflikt/trusler, fratræder jeg selvfølgelig øjeblikkeligt." Til trods herfor har indklagede kun godt et år senere på ny overtrådt de samme regler og endda vedrørende den samme personkreds.

Efter en samlet bedømmelse, herunder også vedrørende de øvrige under denne klagesag pådømte, alvorlige forhold, finder Nævnet, at der er grund til at antage, at indklagede ikke fremover vil udøve virksomheden som revisor på forsvarlig måde, jf. revisorlovens § 44, stk. 4., tidligere stk.2. Nævnet tager derfor påstanden om frakendelse til følge som nedenfor bestemt.

Vedrørende bødestraf bemærker Nævnet, at sanktionen for den nu påkendte – til dels tilsvarende overtrædelse – af god revisorskik bør udmåles således, at den tidligere afgørelse tillægges gentagelsesvirkning, jf. princippet i straffelovens § 81. Efter fast praksis er udgangspunktet for sanktionsfastsættelsen i første gangs tilfælde, at indklagede pålægges en bøde på mindst 100.000 kr., medmindre der foreligger særlige omstændigheder. Da der foreligger gentagelse, og da forholdet er begået ganske kort tid efter den foregående kendelse, ville bøden for dette forhold alene, såfremt der ikke var sket frakendelse, være blevet fastsat til 150.000 kr., hvortil kommer yderligere forhøjelse som følge af de øvrige af sagen omfattede, væsentlige tilsidesættelser af god revisionsskik. Henset til den samtidige frakendelse nedsættes bøden, således at den fastsættes til 125.000 kr."

Revisor blev herefter pålagt en bøde på 125.000 kr. og frakendt sin godkendelse som revisor i 1 år.

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

6.5.7. Andre forhold af betydning for strafudmålingen

Sag 112/2016. Kendelse af 1. februar 2017.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende bødens størrelse:

"Indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik kan efter de nu gældende principper for ikendelse af disciplinærstraf ikke vurderes til at være en mindre alvorlig forseelse. Ved udmålingen af bøde har nævnet imidlertid taget i betragtning, at det må lægges til grund som oplyst af indklagede, at hun på ingen måde af den part, der kontaktede hende med henblik på at overtage hvervet som valgt revisor, blev gjort bekendt med, at der var udfordringer vedrørende mindretalsanpartsejer. På den anden side har nævnet lagt vægt på, at revisor - altid - optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant og som sådan har en særlig forpligtelse til, at formelle regler, der sikrer udøvelsen af god revisorskik, stedse overholdes. For overtrædelse af revisorlovens § 16, stk. 1, pålægges indklagede derfor i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der passende kan fastsættes til 50.000 kr."

Også relevant under afsnit 6.3.1. (retlig interesse) og under afsnit 6.4.3.1. (mangler ved registreringen), hvor kendelsens materielle indhold er refereret.

Sag 31/2016. Kendelse af 21. februar 2017.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod revisor.

Revisor blev pålagt en bøde på 110.000 kr., dvs. 10.000 kr. ud over de 100.000 kr. i bøde, der som udgangspunkt pålægges ved overtrædelse af habilitetsbestemmelserne. Følgende fremgår vedrørende bødens størrelse i Revisortilsynets præmis:

"Sanktionsfastsættelsen

Ved sanktionsfastsættelsen indgår, at overtrædelse af uafhængighedsreglerne er et grundlæggende brud på de krav, der stilles til en godkendt revisor. Efter Nævnet faste praksis fastsættes en bøde på 100.000 kr. for en sådan overtrædelse, medmindre der måtte foreligge særlige formildende omstændigheder, hvilket Nævnet ikke finder er tilfældet i nærværende sag. Bøden fastsættes herefter i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, samlet til 110.000 kr."

Også relevant under afsnit 6.1.2 (saglig kompetence), afsnit 6.4.3.2. (inhabilitet), hvor sagen er refereret, og afsnit 6.5.7. (betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet).

Sag 103/2016. Kendelse af 15. maj 2017.

I denne sag skete der frakendelse af revisors godkendelse som revisor. Revisornævnet anførte i sin præmis om bøden følgende:

"Vedrørende bødestraf bemærker Nævnet, at sanktionen for den nu påkendte – til dels tilsvarende overtrædelse – af god revisorskik bør udmåles således, at den tidligere afgørelse tillægges gentagelsesvirkning, jf. princippet i straffelovens § 81. Efter fast praksis er udgangspunktet for sanktionsfastsættelsen i første gangs tilfælde, at indklagede pålægges en bøde på mindst 100.000 kr., medmindre der foreligger særlige omstændigheder. Da der foreligger gentagelse, og da forholdet er begået ganske kort tid efter den foregående kendelse, ville bøden for dette forhold alene, såfremt der ikke var sket frakendelse, være blevet fastsat til 150.000 kr., hvortil kommer yderligere forhøjelse som følge af de øvrige af sagen omfattede, væsentlige tilsidesættelser af god revisionskik. Henset til den samtidige frakendelse nedsættes bøden, således at den fastsættes til 125.000 kr."

Revisor blev herefter pålagt en bøde på 125.000 kr. og frakendt sin godkendelse som revisor i 1 år.

Også relevant under afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen) og afsnit 6.6.3. (frakendelse).

Se endvidere kendelse af 10. juli 2017 i [sag 85/2016](#) (ved fastsættelsen af straffen lægger nævnet vægt på, at der som den ene fejl ikke er fastsat noget væsentlighedsniveau). Herefter fastsættes straffen til en bøde på 30.000 kr. Refereret under afsnit 6.4.4., og også relevant under afsnit 6.3.4.

Se videre kendelse af 1. september 2017 i [sag 132/2016](#) (i sag om inhabilitet fandt nævnet ikke, at det af revisor anførte om sin alder på 65 år, at han ikke tidligere var indbragt for Revisornævnet samt, at han agtede at deponere sin beskikkelse, kunne føre til en nedsættelse af bøden). Herefter fastsættes straffen til en bøde på 100.000 kr. Refereret under afsnit 6.4.3.2.

Se videre kendelse af 1. september i [sag 134/2016](#) (i sag om assistanceerklæringer til Skat, jf. revisorlovens § 16, stk. 3, nu stk. 4, havde revisor to år afgivet erklæring, der omfattede blandt andet virksomhedsordningen, selv om revisor oplyste ikke at have haft kendskab til regelsættet. Ikke anset for at være en mindre alvorlig forseelse, men medførte, fordi der var tale om en assistanceerklæring, en advarsel). Refereret under afsnit 6.4.4.

Se videre kendelse af 11. september 2017 i [sag 106/2016](#) (nævnet genoptog sagsbehandling på grund af nye oplysninger om indklagedes økonomi, men fastholdt bøde på 100.000 kr. for habilitetsmangel). Kendelsen er refereret under afsnit 6.4.3.2., oprindeligt afsagt den 18. april 2017.

Se endvidere kendelse af 6. september 2017 i [sag 66/2016](#). I sag vedrørende 3 årsrapporter for 3 virksomheder - om mangelfuld planlægning og kun delvis dokumentation af revisionsarbejdet samt ikke dokumenterede udførte supplerende handlinger i form af eksempelvis indhentning af udskrifter fra personbog, advokatbrev, engagementsbekræftelser pr. balancedagen - blev revisors bemærkninger om, at der var tale om mindre opgaver med et beskedent honorar, og at klienterne fortsat havde tillid til revisor, ikke tillagt betydning. Herefter fastsættes straffen til en bøde på 50.000 kr. Refereret under afsnit 6.4.4.

Se videre kendelse af 6. november 2017 i [sag 10/2017](#). I sag vedrørende 4 årsrapporter for 4 virksomheder - om mangelfuld dokumentation og mangelfuldt revisionsbevis i 2 af årsrapporterne, manglende forbehold i alle årsrapporterne for væsentlige overtrædelser af årsregnskabsloven og manglende udtalelse om ledelsesberetningen i 3 årsrapporter - blev der ved fastsættelsen af bøden lagt vægt på, at der var tale om gennemgående mangelfuld dokumentation for revision på væsentlige områder. Herefter fastsættes bøden til 50.000 kr. Refereret under afsnit 6.4.4.

Se endelig kendelse af 14. november 2017 i sagerne 25/2017 og 26/2017. I sag mod revisionsvirksomhed og revisor personligt blev der for så vidt angår sanktionen over for revisor personligt lagt vægt på dels, at 2 af klagepunkterne efter de nu gældende principper for ikendelse af disciplinærstraf ikke vurderedes til at være en mindre alvorlig forseelse, dels den meget betydelige bøde, der pålagdes revisionsvirksomheden. Der blev herefter tildelt revisor personligt en advarsel. Revisionsvirksomheden var pålagt en bøde på 100.000 kr. Refereret under afsnittene 6.4.4. og 6.5.1.3.

6.6. Visse sagsbehandlingsspørgsmål

Sag 6/2017. Kendelse af 14. november 2017.

Erhvervsstyrelsen havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod revisor for overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen, idet der ikke var taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven, hvilke overtrædelser burde have medført afgivelse af en afkræftende konklusion. Revisor gjorde over for Revisornævnet gældende, at der var sket væsentlige sagsbehandlingsfejl ved sagsbehandlingen i det tidligere Revisortilsyn og Erhvervsstyrelsen blandt andet med henvisning til, at der var dateringsfejl, ændringer i det fremsendte udkast til høring og selve afgørelsen samt, at der var angivet visse faktuelle fejl. Revisornævnet fandt det ikke bevist, at der forelå så væsentlige sagsbehandlingsfejl, at dette skulle medføre, at Revisornævnet skulle afvise at realitetsbehandle klagen.

Også relevant under afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen), hvor den revisormæssige del i øvrigt er refereret, og afsnit 6.6.2. (gentagelsesvirkning).

6.7. Domstolsprøvelse af Revisornævnets afgørelser

Den i beretningen for 2015 s. 78 omtalte sag, nr. 97/ 2011 er efter at være blevet afvist fra domstolene anlagt på ny af revisoren i juni 2016. Sagen verserer fortsat.

De i beretningen for 2016 s. 74 omtalte sager, nr. 49/2016 og 50/2016, verserer fortsat ved beretningens afgivelse.

Den i beretningen for 2016 s. 21 omtalte sag, nr. 11/2011 verserer ligeledes fortsat ved beretningens afgivelse.

Sagen 31/2016, som er omtalt i afsnit 6.4.3.2., er indbragt for domstolene af revisoren og er afgjort med frifindelse af Revisornævnet.

Sagen 103/2016, som er omtalt i afsnit 6.6.3., er krævet indbragt for domstolene af revisoren og verserer fortsat.