
**Revisornævnets
Årsberetning
2 0 1 4**

**Revisornævnets
Årsberetning 2014**

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

Indhold

| | |
|--|----|
| 1. Formandens beretning for 2014..... | 4 |
| 2. Nævnets kontaktoplysninger | 5 |
| 3. Nævnets sammensætning i 2014..... | 6 |
| 4. Værd at vide – nogle korte spørgsmål og svar..... | 7 |
| 1. Hvem kan klage? ¹ | 7 |
| 2. Koster det noget at klage? ² | 7 |
| 3. Hvem kan der klages over? ³ | 7 |
| 4. Hvad kan der klages over? ⁴ | 7 |
| 5. Gælder der en klagefrist? ⁵ | 7 |
| 6. Hvordan klages der? ⁶ | 7 |
| 7. Hvordan behandles sagen? ⁷ | 8 |
| 8. Hvad kan nævnets afgørelse gå ud på? ⁸ | 8 |
| 9. Hvornår kan nævnets afgørelse forventes?..... | 8 |
| 10. Er det muligt at klage over nævnets afgørelse? ⁹ | 9 |
| 11. Hvor kan man læse mere?..... | 9 |
| 5. Årets statistik..... | 10 |
| 6. Nævnets praksis i beretningsperioden | 13 |
| 6.1 Nævnets kompetence og reaktionsmuligheder | 13 |
| 6.1.1 Personel kompetence | 14 |
| 6.1.2 Saglig kompetence..... | 14 |
| 6.1.3 International kompetence | 15 |
| 6.2 Disciplinæransvaret | 15 |
| 6.2.1 Ansvarsformer | 15 |
| 6.2.2 Ansvarets subjekter | 15 |
| 6.2.3 Gerningsindhold..... | 15 |
| 6.2.4 Ansvarsbetingelser | 16 |
| 6.3 Påtaleret | 16 |
| 6.3.1 Retlig interesse..... | 16 |
| 6.3.2. Udøvelse af klagebeføjelse – repræsentation og succession | 18 |
| 6.3.3 Forældelse | 18 |
| 6.3.4 Klagens indhold og form | 18 |
| 6.4 Erklæringsarbejde | 18 |
| 6.4.1 Erklæringsafgivelse | 18 |
| 6.4.2 Ikke udelukkende til hvergivers brug | 20 |
| 6.4.3 Kompetencemangler..... | 21 |
| 6.4.4 Kvalitetsmangler ved selve erklæringen | 25 |
| 6.4.5 Kvalitetsmangler ved andre dele af revisors bistand | 39 |
| 6.4.6 Adfærdsmangler | 39 |
| 6.5 Revisortilsynet | 40 |
| 6.5.2 Standardbøden ved virksomhedsansvar for mangler ved kvalitetsstyringssystem..... | 41 |
| 6.5.3 Anvendelsesområdet for strafbortfald | 46 |
| 6.5.4 Flere tilfælde til samtidig påkendelse og gentagelsesvirkning..... | 46 |
| 6.5.5 Virksomhedsansvarets ophør | 46 |
| 6.5.6 Kontrollanten indklages | 46 |
| 6.6 Visse spørgsmål om strafskyld og strafudmåling | 46 |
| 6.6.1 Bagatelgrænse | 46 |
| 6.6.2 Gentagelsesvirkning | 46 |
| 6.6.3 Frakendelse..... | 46 |
| 6.6.4 Andre forhold af betydning for strafudmålingen | 46 |
| 6.7 Visse sagsbehandlingsspørgsmål | 47 |
| 6.8 Fuldbyrkelse..... | 47 |
| 6.9 Domstolsprøvelse af Revisornævnets afgørelser | 47 |

1. Formandens beretning for 2014

Hermed afgives beretning for Revisornævnet for 2014.

I 2014 modtog nævnet 124 nye sager, hvilket var et meget væsentligt fald i forhold til det foregående år. Det er derfor også med tilfredshed, at nævnet kan konstatere, at mængden af verserende sager ved udgangen af 2014 var væsentlig lavere end ved årets start, og at det altså er lykkedes at nedbringe den samlede mængde verserende sager.

Ved udgangen af 2014 var der således 115 verserende sager mod 150 ved udgangen af 2013.

I 2013 var flertallet af de i nævnet modtagne klager indgivet af offentlige myndigheder og ikke af private. Denne tendens er fortsat i 2014, hvor offentlige myndigheder indgav i alt 76 af 124 modtagne klagesager.

Nævnet har i 2014 afholdt 12 ordinære møder.

På grund af planlægningsmæssige vanskeligheder i Københavns Byret har nævnet ikke kunnet fortsætte med at afholde nævnmøderne i byrettens lokaler. De har derfor i 2014 i det væsentlige været afholdt i Erhvervsstyrelsen, hvilket forventes også fremover at blive tilfældet.

Nævnet har i 2014 pålagt bøder for et beløb på i alt 4.985.000 kr.

Henrik Bitsch
Formand

2. Nævnets kontaktoplysninger

Revisornævnet
Langelinie Alle 21
2100 København Ø

Telefon 35 29 10 87

Sekretariatets åbningstid: Hverdage fra kl. 10.00 – 14.00

Sekretariatet betjenes af:

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

Nævnets hjemmeside: www.revisornævnet.dk

Nævnets e-mailadresse: revisor@revisornaevnet.dk

3. Nævnets sammensætning i 2014

Formandskab:

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

Nævnet havde i løbet af 2014 følgende øvrige medlemmer:

Godkendte revisorer:

Statsautoriseret revisor Birgitte Schou Lassen, PwC
Statsautoriseret revisor Erik K. Nielsen, Beierholm Hobro
Statsautoriseret revisor Gunnar Tessin, Danrevision
Statsautoriseret revisor Jørn Haagensen, Jørn Haagensen statsautoriseret revisions-
selskab
Statsautoriseret revisor Palle Badsted, Badsted Revision ApS
Statsautoriseret revisor Per Erik Johannessén, Deloitte
Statsautoriseret revisor Poul Erik Gram Olsen, EY (tidl. KPMG)
Statsautoriseret revisor Sten Lauritzen, Christensen Kjærulff
Registreret revisor Jeannette Mingon Olsen, PC Revision
Registreret revisor Mango Nielsen, Mango Nielsen ApS
Registreret revisor Peter Rose, Registreret revisionsvirksomhed Peter Rose
Registreret revisor Søren Loyola Bro Søndergaard, Hallerup & co.

Repræsentanter for regnskabsbrugerne:

Juridisk chef Anne Vibeke Gregersen, Arbejdsgiverne
Fhv. chef for virksomhedsrelationer Birthe Werner
Afdelingsdirektør Bo Dam Klausen, Nordea
Advokat Christian H. M. Mikaelson, Arbejdsgiverne
Corporate Controller Gitte Poulsen, Lundbeck
Financial Controller Jane Lauritsen Skov, ATP
Chefkonsulent Kristian Koktvedgaard, Dansk Industri
Senior Adviser Morten Qvist Fog Lund, Dansk Industri
Erhvervsjuridisk fagchef Sven Petersen, Dansk Erhverv
Afdelingsdirektør Terese Dissing, Nordea Bank
Advokat Ulla Brandt, Dansk Erhverv
Chefkonsulent Ulla Lyk-Jensen, Dansk Industri
Vice President Vibeke Aggerholm, Carlsberg Breweries A/S

4. Værd at vide – nogle korte spørgsmål og svar

I oversigtsform gives her svar på 11 af de hyppigst forekommende spørgsmål. Svarene er tænkt som en kortfattet information og kan derfor kun afspejle de vigtigste hovedregler.

I øvrigt henvises til afsnit 6 om nævnets praksis, som indeholder mere udførlige oplysninger.

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.

2. Koster det noget at klage?²

Det koster et **gebyr på 500 kr.** at klage til nævnet (kun enkelte myndigheder er fritaget). Gebyret kan indbetales til Danske Bank, reg. 3100 ktnr. 900 1743.

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

3. Hvem kan der klages over?³

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

Hvis revisor har været godkendt, men ikke længere er det (f. eks. fordi revisor har deponeret sin godkendelse), kan der alligevel klages, når klagen angår et arbejde, som er udført, mens revisor stadig havde sin godkendelse.

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

4. Hvad kan der klages over?⁴

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

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

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

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.

6. Hvordan klages der?⁶

Klagen skal indgives skriftligt til revisor@revisornaevnet.dk eller til nævnets post-adresse 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.

7. Hvordan behandles sagen?

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

Enhver af parterne – dvs. både klager og den indklagede revisor – har endvidere ret til at møde personligt i nævnet og redegøre for sagen, inden nævnet træffer sin afgørelse. I så fald skal ønske herom indgives til nævnets sekretariat.

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

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

8. Hvad kan nævnets afgørelse gå ud på?

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 **advarsel** eller pålægge revisor en **bøde**, som tilfalder statskassen.

I alvorlige tilfælde kan nævnet også **frakende** revisor godkendelsen (beskikkelsen som registreret eller statsautoriseret revisor).

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.

9. Hvornår kan nævnets afgørelse forventes?

Nævnets sagsbehandlingstid har i beretningsåret ligget på omkring et år.

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

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

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

11. Hvor kan man læse mere?

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

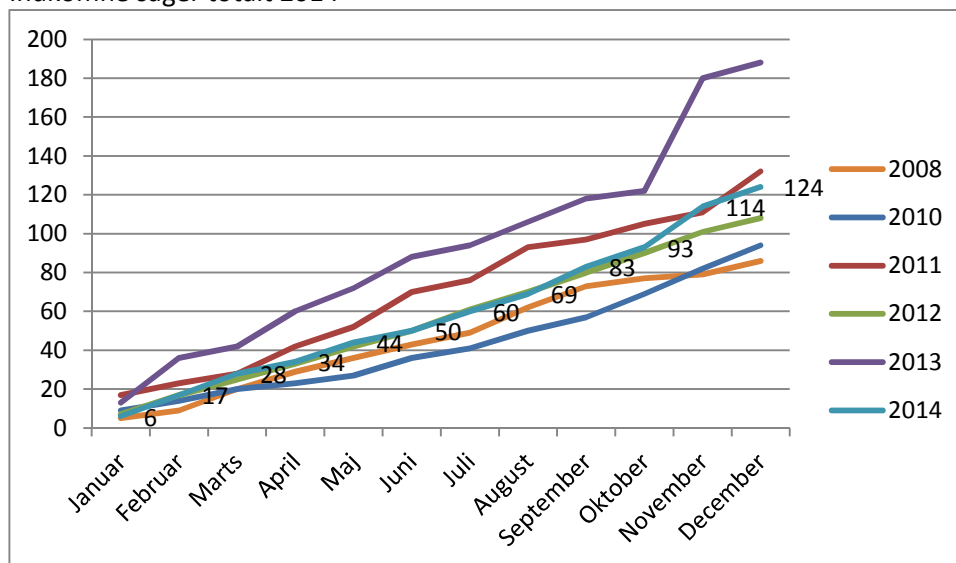
Noter:

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

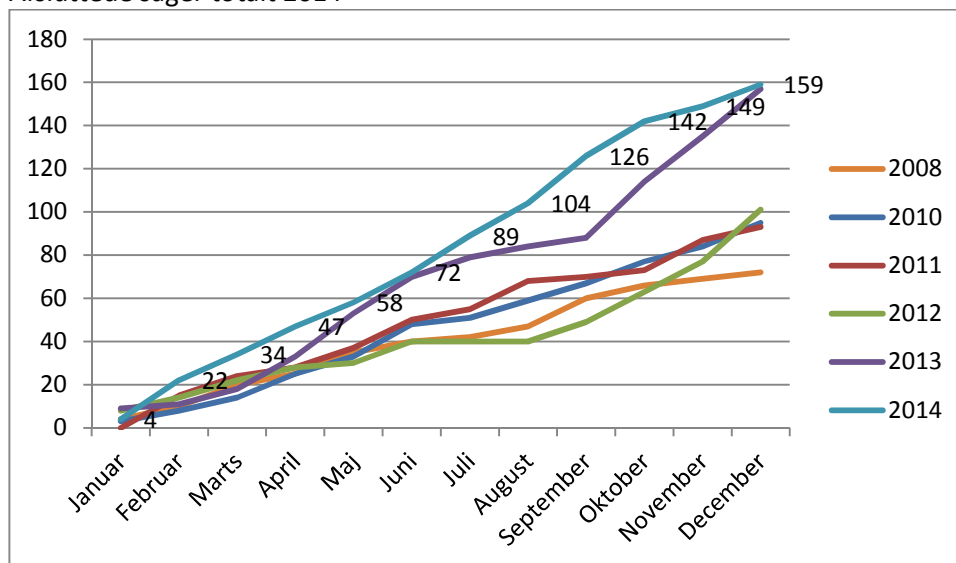
1. RL § 43, stk. 6.
2. RL § 43, stk. 7, BKG § 6, stk. 3, og § 13, stk. 3.
3. RL § 43, stk. 3, jf. § 44, stk. 1, jf. § 1, stk. 4, sammenholdt med § 43, stk. 4, og § 44, stk. 4, jf. § 1, stk. 5. Kun Revisortilsynet samt Erhvervsstyrelsen kan indklage en revisionsvirksomhed direkte, jf. RL § 43, stk. 5.
4. RL § 43, stk. 3, jf. § 1, stk. 2 og 3.
5. RL § 46.
6. BKG § 6, stk. 1.
7. BKG § 6, stk. 2, § § 9 -12.
8. RL § 44, stk. 1, 2 og 4.
9. BKG § 12, stk. 3.

5. Årets statistik

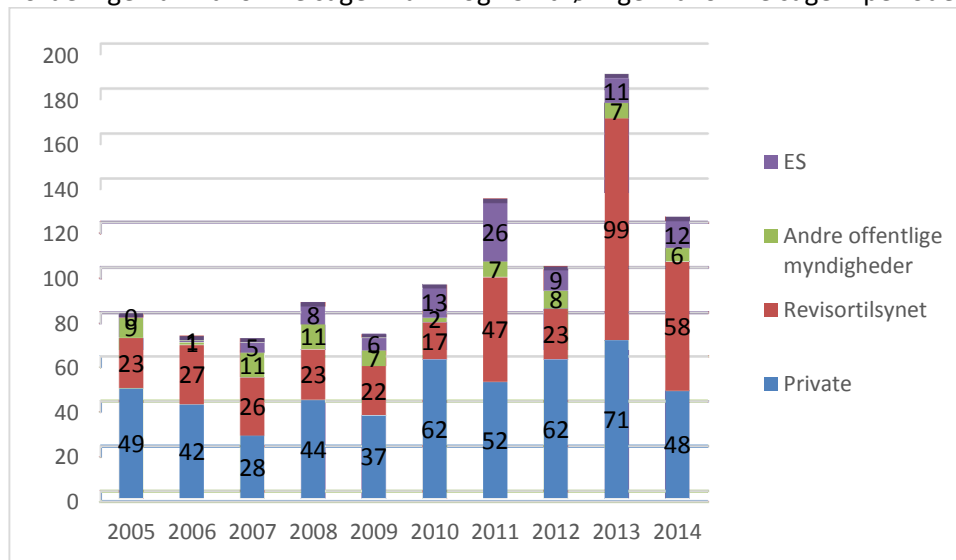
Indkomne sager totalt 2014



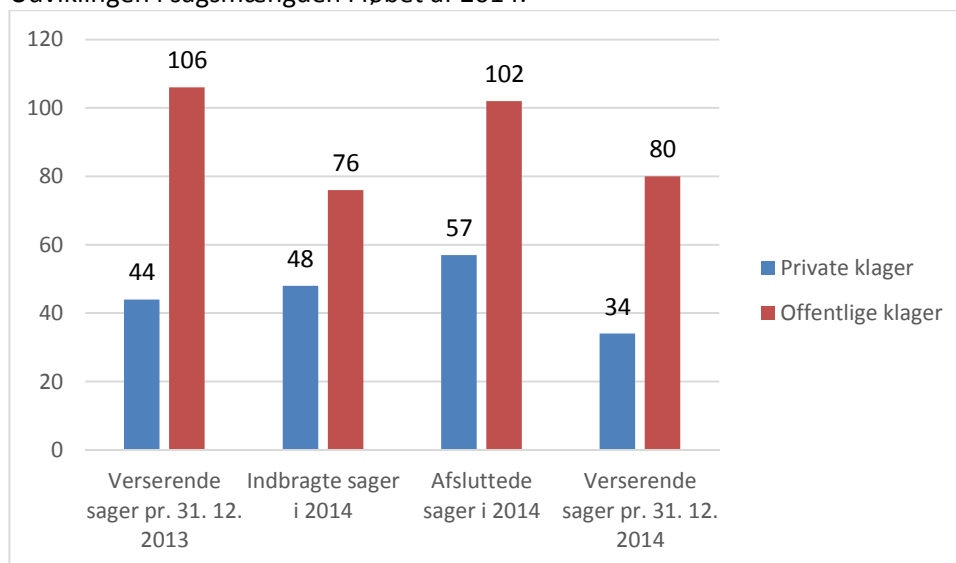
Afsluttede sager totalt 2014



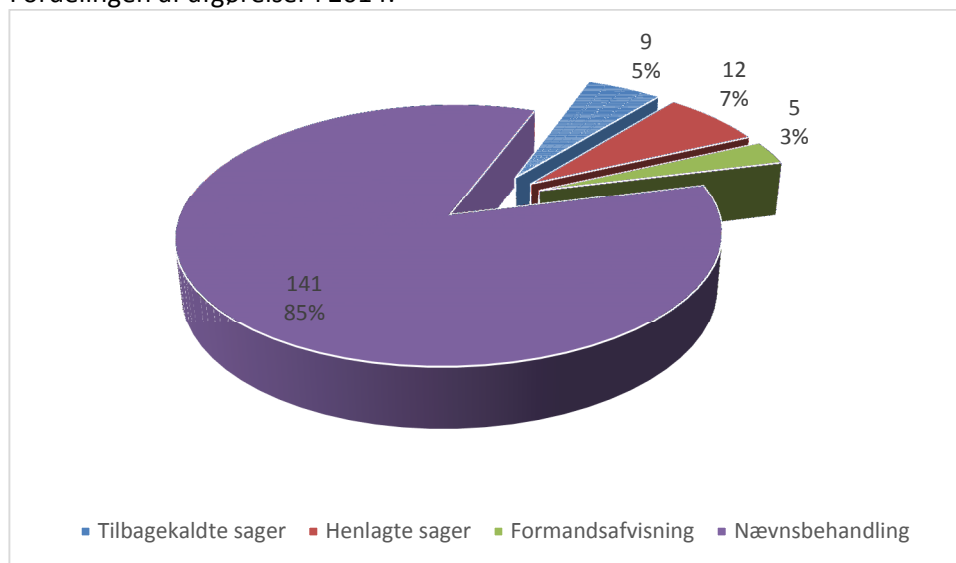
Fordelingen af indkomne sager fra RT og ES ift. øvrige indkomne sager i perioden 2005 - 2014:



Udviklingen i sagsmængden i løbet af 2014:

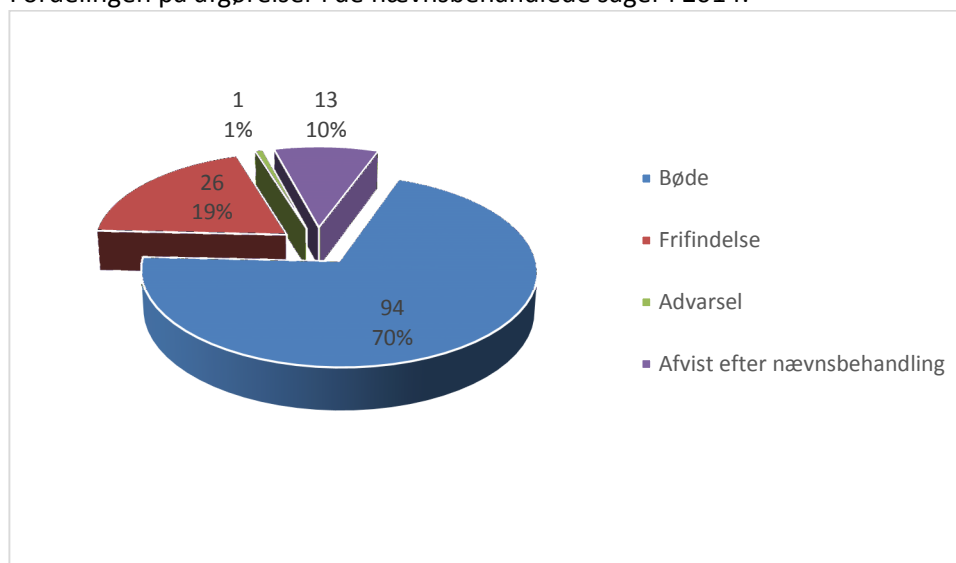


Fordelingen af afgørelser i 2014:



NB: Idet der kan være flere afgørelser på samme sag, vil antallet af afgørelser ikke være sammenligneligt med antallet af afsluttede sager.

Fordelingen på afgørelser i de nævnsbehandlede sager i 2014:



6. Nævnets praksis i beretningsperioden

I det følgende er gengivet referat af et antal af de kendelser, som nævnet har afsagt i 2014. Der henvises endvidere til tidligere årsberetninger, idet det bemærkes, at den måde, hvorpå kendelserne er rubriceret under de enkelte afsnit, har været uændret siden årsberetningen for 2011.

6.1 Nævnets kompetence og reaktionsmuligheder

Revisornævnet kan både behandle klager over revisorer personligt og over revisionsvirksomheder. For den private klager er adgangen til at klage over en revisionsvirksomhed begrænset til at være accessorisk i forbindelse med en klage over revisor personligt.

Kendelse af 15. oktober 2014 i sag 29/2014

Erhvervsstyrelsen havde indbragt revisor for nævnet for at have overtrådt revisorlovens § 16, stk. 2, ved i i alt 7 tilfælde at afgive revisionspåtegninger enten gennem en revisionsvirksomhed, som ikke var registreret i Revireg, eller uden at gøre det gennem en revisionsvirksomhed for flere selskabers vedkommende. Nævnet fandt, at revisor ikke under henvisning til et brev fra Erhvervsstyrelsen, hvoraf fremgik, at han stod korrekt i Revireg kunne gå ud fra, at registreringen af ham og hans virksomhed i Revireg fortsat ville være korrekt, når revisionsvirksomheden efter tidspunktet for indklagedes modtagelse af bekræftelse på, at hans oplysninger var korrekte, fortsatte under et andet cvr.nr., idet revisor efter § 1, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 225 af 10. marts 2010 om godkendte revisionsvirksomheder (Revireg), som var gældende på erklæringstidspunkterne, havde været forpligtet til at sikre sig, at der fortsat var tale om korrekt registrering i revisorregistret. Nævnet lagde ved sanktionsfastsættelsen vægt på, at en virksomhed, som udfører erklæringsopgaver uden at være registreret som en revisionsvirksomhed i Revireg, samtidig unddrager sig pligten til at anvende et kvalitetsstyringssystem og til at undergive sig kvalitetskontrol. Nævnet tog herefter udgangspunkt i nævnets faste praksis, hvorefter en revisionsvirksomhed, herunder en enkeltmandsvirksomhed, der har forsømt sin pligt til at anvende et kvalitetsstyringssystem til erklæringsarbejde, som udgangspunkt pålægges en bøde på 100.000 kr. Navnlig henset til, at revisor var gået på pension og ikke drev revisionsvirksomhed længere, fastsatte nævnet bøden til 75.000 kr.

(også relevant for afsnit 6.4.4 formulering af påtegningen og afsnit 6.6.4 sanktionsfastsættelse – formildende omstændigheder – fravigelse af nævnets bødepraksis).

Kendelse af 15. oktober 2014 i sag 28/2014

Erhvervsstyrelsen havde indbragt revisor for nævnet for at have overtrådt revisorlovens § 16, stk. 2, ved at have afgivet en række erklæringer gennem en revisionsvirksomhed, uden at denne var registreret i Revireg. Nævnet lagde til grund, at revisors erklæringer på en række årsregnskaber med hans vidende var indberettet digitalt til Erhvervsstyrelsen og dermed ikke var forsynet med en underskrift. Nævnet lagde videre til grund, at revisor i den forbindelse havde indestået for sine revisionserklæringer på årsregnskaberne. Nævnet betragtede efter denne fremgangsmåde erklærin-

gerne som afgivet og dermed omfattet af § 1, stk. 2, i revisorloven. Nævnet lagde videre til grund, at revisor over en periode på cirka 3 ½ år havde afgivet 34 revisionserklæringer med anførsel af en revisionsvirksomhed på tidspunkter, hvor han ikke var tilknyttet nogen revisionsvirksomhed i Revireg, ligesom den angivne revisionsvirksomhed, som var en enkeltmandsvirksomhed ejet af revisor, ikke var registreret i Revireg. Nævnet lagde ved sanktionsfastsættelsen vægt på, at en virksomhed, som udfører erklæringsopgaver uden at være registreret som en revisionsvirksomhed i Revireg, samtidig unddrager sig pligten til at anvende et kvalitetsstyringssystem og til at undergive sig kvalitetskontrol. Nævnet tog herefter udgangspunkt i nævnets faste praksis, hvorefter en revisionsvirksomhed, herunder en enkeltmandsvirksomhed, der har forsømt sin pligt til at anvende et kvalitetsstyringssystem til erklæringsarbejde, som udgangspunkt pålægges en bøde på 100.000 kr. Henset til, at revisor gennem en årrække og i et betydeligt omfang havde afgivet erklæringer uden på noget tidspunkt at have ladet sin virksomhed registrere, fastsatte nævnet bøden til 150.000 kr.

(også relevant for afsnit 6.6.4 sanktionsfastsættelsen – skærpende omstændigheder – forhøjet bøde i forhold til nævnets praksis på området).

6.1.1 Personel kompetence

Ingen sager i beretningsåret.

6.1.2 Saglig kompetence

Kendelse af 20. juni 2014 i sag 82/2013

En privat klager havde indbragt dels revisor dels dennes revisionsvirksomhed for nævnet for ikke at have tilmeldt klagers virksomheder efter råstofloven, og for at råstofafgiften ikke blev beregnet, betalt og indregnet i klagers virksomhedsregnskaber. Da klagen vedrørende nogle påtegninger var indgivet mere end 5 år efter, at revisor havde afgivet disse, blev klagen for disses vedkommende afvist som forældet. Nævnet fandt, at registrering af klagers anpartsselskab i henhold til råstofafgiftsloven, var en opgave, der ikke – hverken direkte eller accessorisk - knyttede sig til den erklæringsopgave, som revisor udførte for klagers anpartsselskab ved afgivelse af erklæring på årsrapporten i 2008, hvorfor denne del af klagen afvistes. Efter det af klager oplyste, blandt andet om klagers virksomhed både personligt og anpartsselskabet, lagde nævnet til grund, at revisor var bekendt med, at der skulle betales råstofafgift. I forbindelse med revisors revision af denne årsrapport måtte revisor have været bekendt med, at der ikke var indbetalt afgift, hvorfor han burde have givet en supplerende oplysning i sin påtegning om, at selskabets ledelse ville kunne ifalde ansvar i den henseende, jf. § 6, stk. 2 i erklæringsbekendtgørelsen. Revisor pålagdes en bøde på 15.000 kr. Nævnet frifandt revisionsvirksomheden under henvisning til, at klager ikke havde dokumenteret, at den indklagede revisionsvirksomhed havde pådraget sig et accessorisk ansvar.

(også relevant for afsnit 6.3.2 forældelse, afsnit 6.4.1 erklæringsarbejde og afsnit 6.4.4 supplerende oplysning).

Se endvidere 6/2013 nedenfor under 6.4.1. og 94/2012 nedenfor under 6.4.2.

6.1.3 International kompetence

Ingen sager i beretningsåret.

6.2 Disciplinæransvaret

6.2.1 Ansvarsformer

Ingen sager i beretningsåret.

6.2.2 Ansvarrets subjekter

Se sag 84/2013 og 127/2013 refereret under afsnit 6.4.4.

6.2.2.3 Ansvarrets indtræden, varighed og ophør

Kendelse af 27. august 2014 i sag 66/2009 m.fl.

Revisortilsynet havde i forbindelse med kvalitetskontrol af en revisionsvirksomhed indbragt denne for nævnet, idet tilsynet klagede over, at virksomhedens kvalitetsstyringssystem var utilstrækkeligt. Tilsynet klagede endvidere over 4 revisorer, der var tilknyttet revisionsvirksomheden (se ovenfor under 6.4.3.2). Revisionsvirksomheden, der var et interessentskab, var ophørt efter kontrollen, og virksomhedens aktiviteter var blevet overdraget til et nyt interessentskab. Nævnet afviste klagen mod revisionsvirksomheden med følgende begrundelse: *"Revisortilsynet har rejst klagen mod A Statsautoriseret Revisionsinteressentskab. Da dette interessentskab ikke længere består – og da der ikke er fremkommet begæring om, at ansvaret nu måtte påhvile et andet ansvarssubjekt – afvises sagen"*.

6.2.3 Gerningsindhold

6.2.3.3 Accessorisk virksomhedsansvar

Kendelse af 12. marts 2014 i sag 70/2013

En bank havde indbragt revisor og dennes revisionsvirksomhed for nævnet under henvisning til, at banken i oktober 2007 havde ydet et holdingselskab kredit på op til 75 millioner kr. I 2010 blev banken bekendt med, at selskabet havde kautioneret i betydeligt omfang for nærtstående selskaber, men disse kautionforpligtelser figurerede ikke i årsregnskaberne for selskabet. Selskabet gik efterfølgende konkurs. Klagen vedrørte påtegninger på årsrapporterne for 2007 og 2008. Klager anførte nærmere, at revisor ved alene at basere sin revision vedrørende eventualforpligtelser på engagementsforespørgsler og interview med ledelsen ikke havde udfoldet tilstrækkelige bestræbelser på at afdække eventualforpligtelserne og derved tilsidesat god revisorskik. For så vidt angik regnskabsåret 2007 var revisors påtegning dateret mere end 5 år før indgivelsen af klagen, hvorfor nævnet afviste denne del af klagen som forældet.

For så vidt angik regnskabsåret 2008 udtalte nævnet, at det fremgik af oplysningerne i sagen, at revisor havde sendt engagementsforespørgsler til holdingselskabets ledelse til videresendelse til selskabets pengeinstitutter. 5 ud af i alt 8 engagementsforespørgsler var modtaget retur. Revisor havde efter nævnets opfattelse ikke anledning til at tro, at de øvrige forespørgsler ikke var behørigt fremsendt af ledelsen. Det fand-

tes herefter ikke at være i strid med god revisorskik, at revisor ikke selv havde sendt engagementsforespørgslerne til pengeinstitutterne. Det fremgik, at revisor havde rykket de pengeinstitutter, der ikke havde svaret, uden at få svar.

Henset til, at holdingselskabet var moderselskab i en større koncern, hvor det var sædvanligt at afgive støtteerklæringer, fandt nævnet, at det var i strid med god revisorskik, at revisor ikke havde foretaget alternative revisionsbehandlinger eller havde foretaget yderligere undersøgelser for at sikre tilstrækkeligt revisionsbevis vedrørende selskabets eventualforpligtelser. Revisor blev pålagt en bøde på 15.000 kr. Henset til karakteren af revisors tilsidesættelse af god revisorskik, fandt nævnet ikke grundlag for at pålægge revisionsvirksomheden som sådan et disciplinæransvar.

6.2.4 Ansvarsbetingelser

Ingen sager i beretningsåret.

6.3 Påtaleret

6.3.1 Retlig interesse

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

Kendelse af 4. februar 2014 i sag 56/2013

Klager indgav klage på vegne af en brancheforening over foreningens revisor. Klager underskrev sig i klagen som kasserer for foreningen. Klager var bestyrelsesmedlem, herunder kasserer, idet det ikke nærmere var dokumenteret i klagen, hvorvidt klager fortsat bestred disse poster i foreningen. Af tegningsreglerne for brancheforeningens vedtægter fremgik, at brancheforeningen tegnedes af to bestyrelsesmedlemmer i forening, hvoraf den ene skulle være formanden. Der var ikke i forbindelse med indgivelsen af klagen vedlagt hverken fuldmagt eller andet til dokumentation for, at klagen var tiltrådt af andre bestyrelsesmedlemmer, herunder bestyrelsesformanden. Nævnet fandt herefter, at klager ikke på egen hånd kunne tegne den klagende brancheforening og dermed indgive klage på vegne af brancheforeningen, ligesom nævnet heller ikke fandt, at det lå inden for en kasserers almindelige bemyndigelse, at vedkommende på egen hånd kunne indgive en klage til Revisornævnet på vegne af den forening, som den pågældende er kasserer for. Da klager personligt var medlem af brancheforeningens bestyrelse, var spørgsmålet herefter, om klager som personligt medlem af denne forening havde den fornødne retlige interesse i at få behandlet sin klage. Det fremgik af sagen, at klager var medlem af brancheforeningen, at han i den egenskab også havde været medlem af foreningens bestyrelse, og at han som bestyrelsesmedlem havde underskrevet såvel ledelsesberetning som regnskabet for de relevante regnskabsår 2010 og 2011. Det fremgik videre, at klager ikke havde disponeret i tillid til de afgivne revisorerklæringer, og klagen omfattede ikke substantielle fejl i regnskaberne eller, at klager var blevet forledt af den indklagede revisor. Nævnet fandt, at klagen reelt var rettet mod forhold, der var undergivet bestyrelsens kompetence og

ansvar, nemlig spørgsmålet om inddrivelse af udestående fordringer. På denne baggrund fandt nævnet ikke, at klager personligt som medlem af brancheforeningen, herunder dennes bestyrelse, havde den fornødne retlige interesse. Herefter blev klagen i det hele afvist.

Kendelse af 4. december 2014 i sag 81/2012

En koncern havde indbragt revisor for Revisornævnet, idet der blev rejst 11 klagepunkter. Under sagen blev det oplyst, at det var fem selskaber i koncernen, der havde retlig interesse klagen. Revisor havde i en periode fra 2005 til 2010 været revisor for flere selskaber i koncernen. Det fremgik endvidere, at de kompetente selskabsorganer i de selskaber, på hvis regnskaber revisor havde afgivet påtegning, havde godkendt årsregnskaberne. Nævnet bemærkede, at den, der ønsker at klage over en revisor, skal have en konkret, individuel interesse heri, samt at denne retlige interesse i hvert fald fortsat skulle være til stede ved klagens indgivelse. Nævnet bemærkede videre, at de daværende bestyrelser og direktioner i de selskaber, der var anført som klagere, havde godkendt alle de af klagen omfattede årsrapporter. Herefter fandtes selskaberne ikke ved klagens indgivelse i 2012 at have haft nogen retlig interesse i at kunne få behandlet en klage ved nævnet. På denne baggrund afvistes 10 af klagepunkterne. Da det resterende klagepunkt vedrørte arbejde udført for hovedaktionæren eller selskaber ejet af denne, men ikke erklæringsarbejde for klager, afvistes også dette klagepunkt.

Kendelse af 21. februar 2014 i sag 81/2013

Bestyrelsen i en andelsboligforening havde klaget over, at revisor efter klagers opfattelse havde blandet sig i en af foreningen antaget valuars arbejde i forbindelse med værdiansættelse af foreningens ejendom. Klagen var indgivet af bestyrelsesformanden for andelsboligforeningen. Der var ikke i sagen oplyst nærmere om tegningsretten for andelsboligforeningen. Endvidere havde en advokat, der var andelsboligforeningens administrator, indgivet et indlæg i sagen. Særligt under henvisning til oplysningerne om, at klagens indgivelse havde været behandlet på andelsboligforeningens generalforsamling, lagde nævnet til grund, at såvel bestyrelsesformanden som advokaten havde haft det fornødne mandat til at indgive klagen på vegne af andelsboligforeningen. Revisornævnet fandt efter en samlet vurdering af sagens oplysninger, at revisor havde været berettiget til at kræve valuarens forudsætninger for sit skøn over ejendommens værdi nærmere dokumenteret. Nævnet fandt endvidere, at de af revisor anførte indsigelser mod valuarens forudsætninger for værdifastsættelsen for en stor dels vedkommende ikke var tilbagevist af klager. Klager havde således ikke godtgjort, at revisor ved at nægte at forsyne andelsboligforeningens årsrapport med en blank revisorpåtegning, havde overtrådt god revisorskik, og revisor frifandtes derfor.

Kendelse af 13. marts 2014 i sag 38/2013

En andelsboligforening havde indbragt foreningens revisor for nævnet og klaget over, at revisor ved opstilling af budget for 2012 i budgettet havde vist en renteudgift, der var ca. 1 million kr. lavere end de realiserede renteudgifter. Klagen var indgivet af 2 bestyrelsesmedlemmer på vegne af andelsboligforeningen. De to bestyrelsesmedlemmer blev på den ordinære generalforsamling i 2013 valgt til kontaktpersoner. På samme generalforsamling trådte foreningen i likvidation, og en advokat og en revisor blev valgt som likvidatorer til at gennemføre foreningens opløsning. Likvidatorerne havde tiltrådt klagen. Herefter havde klager retlig interesse i – på vegne af A/B B under likvidation – at få behandlet klagen over foreningens revisor. Foreningens revisor bestred, at

der bestod en aftale om, at han skulle erklære sig om budgettet for 2012 for foreningen, ligesom han i øvrigt bestred, at hans medarbejder, som havde opstillet budgettet, skulle være bekendt med dokumentet vedrørende rentestigninger begyndende fra december 2011. Klager havde ikke fremlagt et aftalebrev, som støttede, at revisor havde forpligtet sig til også at revidere foreningens budget. Nævnet lagde til grund, at budgetforslaget ikke efter sin form eller indhold fremstod som erklæringsarbejde. Mod revisors benægtelse, og idet det udtrykkeligt fremgik af erklæringen vedrørende årsrapporten 2011, at budgettal ikke var revideret, ligesom det på budgetforslaget for 2012 også var angivet, at det ikke var revideret, fandt nævnet ikke, at klager havde godtgjort, at revisor havde påtaget sig erklæringsarbejde i relation til budgetforslaget, hvorfor nævnet ikke havde kompetence til at behandle klagen. Den omstændighed, at revisor havde været til stede på foreningens generalforsamling i maj 2012 og i den forbindelse havde besvaret spørgsmål om foreningens budget, kunne ikke føre til andet resultat. Klagen afvist derfor.

(også relevant for afsnit 6.4.1 erklæringsarbejde)

Se endvidere sag 85/2013 refereret under afsnit 6.4.1, sag 97/2012 refereret under afsnit 6.4.6 og beslutning af 10. oktober 2014 i sag 1/2014.

6.3.2. Udøvelse af klagebeføjelse – repræsentation og succession

Ingen sager i beretningsperioden.

6.3.3 Forældelse

Se sag 82/2013 refereret under afsnit 6.1.2, sag 2/2013 refereret under afsnit 6.4.1 og sag 85/2013 refereret under afsnit 6.4.1)

6.3.4 Klagens indhold og form

Ingen sager i beretningsperioden.

6.4 Erklæringsarbejde

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

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

6.4.1 Erklæringsafgivelse

Kendelse af 4. februar 2014 i sag 2/2013

Klager var direktør for og eneanpartshaver i et holdingselskab samt direktør for hovedparten af 11 datterselskaber. Klager havde vedlagt dokumentation, hvoraf det fremgik, at revisor havde afgivet revisorerklæringer på 4 årsrapporter for holdingselskabet. Nævnet lagde til grund, at revisor ikke havde afgivet revisorerklæringer for de datterselskaber mv., der var omtalt i klagen, ligesom nævnet lagde til grund, at revisor ikke havde afgivet erklæring i forbindelse med klagers personlige regnskab, herunder skatteregnskab, samt at revisor ej heller havde påtaget sig erklæringsopgaver herfor. Nævnet havde på den baggrund ikke kompetence til at behandle den del af klagen, der drejede sig herom, hvorfor klagerne herover blev afvist. Nævnet realitetsbehandlede klagen for så vidt angår holdingselskabet, herunder en klage over, at revisor ikke havde udfærdiget en revisorerklæring i overensstemmelse med kravene hertil, og frifandt revisor. Klagen vedrørende 2 revisorerklæringer blev dog afvist på grund af forældelse, idet erklæringerne var afgivet mere end 5 år før indgivelse af klagen.

(Også relevant for 6.3.3. forældelse)

Kendelse af 20. februar 2014 i sag 57/2013

Klager var ejer af en ejerlejlighed og klagede over ejerforeningens revisor. Klagen angik det forhold, at revisor ikke i revisionspåtegningen på ejerforeningens årsrapport havde taget forbehold for, at ejerforeningens fællesudgifter ikke var fordelt i overensstemmelse med fordelingstallene i de tinglyste vedtægter. De fordelingstal, som blev anvendt i forbindelse med opkrævning af fællesudgifter, var ikke i overensstemmelse med foreningens tinglyste vedtægter, hvilket skyldtes, at der var blevet etableret 2 yderligere (tag)lejligheder, som medførte et ændret fordelingstal. Revisor anførte, at årsrapporten var retvisende, at regnskabet var godkendt på foreningens generalforsamling, og at han i revisionsprotokollatet havde henstillet til foreningens bestyrelse at få bragt vedtægterne i orden for så vidt angår fordelingstallet. Nævnet udtalte, at indklagedes revision ifølge påtegningen havde omfattet resultatopgørelse, balance og noter, og at revisionen ikke havde omfattet budgettal. Budgetforslag 2013 og specifikationer vedrørende fordelingen af fællesudgifter pr. fordelingstal, som klagen var rettet imod, var ikke en del af årsrapporten og dermed ikke omfattet af revisors erklæring. Revisor blev frifundet, med bemærkning, at *"der ikke i øvrigt er anført noget til støtte for, at regnskabet ikke er retvisende"*.

Kendelse af 15. april 2014 i sag 85/2013

Et kreditinstitut havde klaget over, at revisor for et selskab ikke havde indregnet indtægter korrekt efter produktionsmetoden eller efter faktureringsmetoden for en regnskabsklasse B-virksomhed, jf. årsregnskabslovens § 49, stk. 1. Klagen vedrørte revisors påtegninger på årsrapporter for perioden 2006-09. Nævnet afviste klagen som forældet for så vidt angik 2 årsrapporter, idet revisors erklæring herpå var afgivet mere end 5 år før, klagen blev indgivet til nævnet. Det fremgik, at klager havde benyttet årsrapporterne 2008 og 2009 for selskabet som led i sin løbende opfølgning på engagementet med selskabet og et andet selskab. Herefter fandt nævnet, at klager som kreditinstitut for selskabet havde en konkret og individuel interesse i klagens behandling, hvorfor klager havde retlig interesse i, at klagen over revisors erklæringsarbejde med årsrapporterne for 2008 og 2009 for selskabet blev realitetsbehandlet. Det fulgte af bemærkningerne til bestemmelsen i årsregnskabslovens § 49, stk. 1, at selskabet havde været forpligtet til at anvende produktionskriteriet ved sin opgørelse af indtægter, hvis dette var nødvendigt for, at selskabets regnskaber blev retvisende. Efter de

foreliggende oplysninger fandt nævnet ikke grundlag for at antage, at selskabet var forpligtet til at anvende produktionsmetoden ved sin indtægtsopgørelse med henblik på kunne aflægge et retvisende regnskab. Som følge heraf, og idet det heller ikke var påvist, at faktureringsmetoden skulle have været anvendt anderledes, var det ikke godtgjort, at revisors erklæringer på årsrapporterne for 2008 og 2009 for selskabet var behæftet med fejl eller mangler, eller at erklæringsarbejdet eller arbejde udført i forbindelse hermed i øvrigt var i strid med god revisionskik. Revisor blev herefter frifundet.

(også relevant for afsnit 6.3.2 forældelse, afsnit 6.3.1 retlig interesse og afsnit 6.4.5, årsregnskabslovens § 49, stk. 1 – retvisende billede (regnskabsklasse B – produktionsmetoden – faktureringsmetoden)

Kendelse af 19. september 2014 i sag 157/2013

Finanstilsynet var klager i en sag, hvor revisor havde påtegnet oplysning om vederlag mv. på et forsikringsselskabs hjemmeside i et tilfælde, hvor Finanstilsynet havde givet et selskab påbud om at oplyse om vederlag til medlemmer af bestyrelse og direktion. Selv om der ikke var krav om særskilt revisorerklæring om oplysningerne, var revisors - i 3 tilfælde - underskrevne offentliggørelser på selskabs hjemmeside omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2. Revisor blev idømt en bøde på 75.000 kr., der også omfattede 13 gange afgivelse af forkert erklæring med sikkerhed via skema til Finanstilsynet.

Beslutning af 14. oktober 2014 i sag 10/2014

En klient klagede over revisors rådgivning vedrørende disponering af overskud i virksomhedsskatteordningen. Nævnet lagde til grund, at revisor alene for regnskabsårene 2011 og 2012 havde afgivet erklæringer på årsrapporten for virksomheden i forbindelse med udøvet assistance med regnskabsopstilling, balance pr. 31. december og resultatopgørelsen for regnskabsåret, at revisor ikke havde revideret eller udført gennemgang af regnskabet, og at revisor ikke havde afgivet erklæringer vedrørende oplysninger til Skat eller i forbindelse med udarbejdelse af selvangivelse. Idet revisor på den baggrund ikke havde afgivet erklæring vedrørende skatteforhold, ligesom revisor ikke havde haft til opdrag at afgive erklæringer vedrørende skatteforhold, afvistes klagen.

Beslutning af 14. oktober 2014 i sag 129/2013

3 selskaber havde indbragt selskabernes revisor for nævnet for at have indgivet selskabernes selvangivelse for sent. Nævnet fandt, at det forhold, at revisor havde indtastet selvangivelse eller fremsendt disse til Skat via mail uden at afgive en erklæring, ikke kunne sidestilles med en erklæringsafgivelse. Nævnet var således ikke kompetent til at behandle den indgivne klage over for sen indgivelse af selvangivelse, idet klagen ikke vedrørte en afgivet erklæring omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2 og 3. Herefter blev klagen afvist.

(Se lignende afgørelse i 71/2011, kendelse af 5. november 2012)

Se endvidere sag 82/2013 refereret under afsnit 6.1.2 og sag 38/2013 refereret under afsnit 6.3.1.

6.4.2 Ikke udelukkende til hvergivers brug

Kendelse af 13. februar 2014 i sag 94/2012

Skat klagede over en revisor og over et revisionsaktieselskab. Af klagen fremgik, at Skat var af den opfattelse, at revisor debiterede nogle selskaber for rådgivning vedrørende skatteforhold, som efter Skats opfattelse reelt vedrørte selskabernes hovedanpartshavers personlige skatteforhold, hvorfor selskaberne ikke burde have båret disse udgifter. Det var endvidere Skats opfattelse, at revisor i samarbejde med sin klient havde anmodet om omkostningsgodtgørelse for klienten personligt af udgifter, der tidligere var søgt fradrag for i et af selskaberne, således at revisor udskrev fakturaer til selskabet for udgifter, der reelt ikke vedrørte dette. Endelig angik klagen, at revisor havde udført review af opgørelsen af skattepligtig indkomst og formue for et selskab, samtidig med, at han selv havde udarbejdet indkomstopgørelsen, idet han tillige havde revideret selskabets årsregnskab. Skat anførte, at der alene kan foretages review, når dette indebærer bedømmelse af andres arbejde. Skat anførte, at der tillige kunne rejses kritik af revisionsvirksomheden.

Da Skat ikke nærmere havde redegjort for, hvori et medansvar for revisionsvirksomheden skulle bestå, og med bemærkning om, at Skat ikke er klageberettiget i medfør af revisorlovens § 43, stk. 5, frifandtes revisionsvirksomheden.

For så vidt angik revisor bemærkede nævnet, at de første to klagepunkter i det væsentlige vedrørte spørgsmål om, hvorvidt revisor havde medvirket til, at udgifter var søgt henført til en anden end rette omkostningsbærer, og hvorvidt der var grundlag for at søge udgifter til bistand i diverse skattesager godtgjort for hovedanpartshaveren. Disse spørgsmål fandtes at ligge uden for nævnets kompetence, hvorfor klagen på disse punkt blev afvist.

For så vidt angik det tredje klagepunkt udtalte nævnet, at det følger af årsregnskabslovens § 8, at det er ledelsen af en virksomhed, der aflægger årsrapport. At revisor har revideret de af ledelsen aflagte årsrapporter, kan ikke medføre, at han skulle være afskåret fra at bistå med opgørelse af den skattepligtige indkomst og formue, herunder ved review. Revisor blev derfor frifundet for dette klagepunkt.

Se også sag 82/2013 refereret under afsnit 6.1.2

6.4.3 Kompetencemangler

6.4.3.1 Mangler ved registreringen i Revireg

Se kendelse af 20. februar 2014 i sag 34/2013, som er refereret nedenfor under pkt. 6.4.3.2.

6.4.3.2 Inhabilitet

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

I beretningsperioden har nævnet behandlet følgende sager vedrørende inhabilitet:

Kendelse af 20. februar 2014 i sag 34/2013

Erhvervsstyrelsen klagede over, at revisor havde afgivet erklæringer på årsrapporterne for en række virksomheder gennem en revisionsvirksomhed, som på erklæringstidspunkterne ikke var registreret i Revireg samt over, at revisor havde overtrådt uafhængighedsreglerne, idet han havde afgivet erklæring på årsrapporter for flere år for to virksomheder, selvom han på erklæringstidspunkterne ejede 50 % af anpartskapitalen i de pågældende selskaber. Nævnet fandt revisor skyldig i de rejste klagepunkter og pålagde denne en bøde på 250.000 kr.

Kendelse af 20. februar 2014 i sag 57/2012

Erhvervsstyrelsen havde klaget over, at revisor havde revideret årsrapporten 2007/2008 for et selskab, selvom hun havde været direktionsmedlem i samme virksomhed i perioden 31. december 2006 til 10. april 2008. Styrelsen havde endvidere klaget over, at revisor havde revideret årsrapporterne for 3 selskaber for henholdsvis 2008, 2009/10 og 2010, selvom direktionen for disse selskaber var nærstående til et bestyrelsesmedlem i det revisionsaktieselskab, hvorigennem erklæringerne var afgivet. Revisor anførte vedrørende det første klagepunkt, at hun ikke som direktionsmedlem havde foretaget nogen dispositioner for selskabet, der havde været uden aktivitet. Vedrørende det andet klagepunkt anførte revisor, at det pågældende medlem af bestyrelsen i revisionsaktieselskabet i den angivne periode kun havde udøvet en meget begrænset aktivitet, og at han fratrådte ved revisionsaktieselskabets generalforsamling i maj 2012. Det pågældende medlem af bestyrelsen havde forinden deponeret sin autorisation som revisor, og havde ikke haft sin daglige gang i virksomheden. Han havde heller ikke medvirket ved revisionen af de 3 selskaber. Revisor var derfor af den opfattelse, at der ikke forelå en tilsidesættelse af uafhængighedsreglerne.

Nævnet fandt revisor skyldig på begge punkter og pålagde i overensstemmelse med praksis revisor en bøde på 100.000 kr.

Kendelser af 27. august 2014 i sagerne 66/2009, 67/2009, 68/2009 69/2009, 70/2009, 63/2013 og 64/2013

Revisortilsynet havde i forbindelse med en kvalitetskontrol i en revisionsvirksomhed klaget over virksomheden for ikke at have implementeret og anvendt et tilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem samt over 4 revisorer, A, B, C og D, der var tilknyttet virksomheden (sagerne 66 – 70/2009). Erhvervsstyrelsen havde endvidere indbragt revisorerne A og D for nævnet og klaget over utilstrækkelig planlægning og dokumentation i en erklæringsopgave (sagerne 63 og 64/2013). Sagerne blev behandlet sammen. Klagen over revisionsvirksomheden blev afvist, (se under 6.5.1.)

Over for 3 af revisorerne, A, B og C, havde Revisortilsynet klaget over, at de havde overtrådt uafhængighedsreglerne ved at afgive revisionspåtegning på årsrapporter, hvor E, der var tidligere partner i revisionsvirksomheden, var medlem af ledelsen eller havde bestemmende indflydelse. Forholdet var det, at de indklagede revisorer – gennem deres respektive anpartsselskaber sammen med E – gennem dennes anpartsselskab – ejede kapitalandelen i et interessentskab, hvis hovedaktivitet var at eje den ejendom, hvorfra revisionsvirksomheden blev drevet. Revisorerne gjorde gældende, at der var tale om en passiv investering, og at ejendommen var under afhændelse, og at de i øvrigt fratrådte som revisorer for E og selskaber, hvor han sad i ledelsen, efter, at de havde forelagt spørgsmålet for FSR's etikudvalg. Nævnet fandt, at de indklagede revisorer herved havde haft en økonomisk forbindelse med E og dermed indirekte de selskaber, hvor han deltog i ledelsen, og at forbindelsen var af væsentlig karakter.

De indklagede fandtes derfor skyldige i dette klagepunkt. Revisor B fandtes endvidere skyldig i overtrædelse af forbuddet mod krydsrevision. Revisor A blev endvidere fundet skyldig i overtrædelse af uafhængighedsreglerne ved at have afgivet en række erklæringer på årsrapporter, hvor F havde deltaget i ledelsen. F og den indklagede revisor A deltog på erklæringstidspunkterne begge i ledelsen af et aktieselskab, og de var begge kommanditister og bestyrelsesmedlemmer i et kommanditselskab, som tillige havde haft økonomiske transaktioner med den koncern, som F var i ledelsen for. Revisor A blev endelig fundet skyldig i overtrædelse af uafhængighedsreglerne ved at afgive erklæring på årsrapporten for et selskab samtidig med, at han var direktør i et af dette selskabs tilknyttede selskaber – og uanset at den indklagede revisor gjorde gældende, at det beroede på en fejl, at han ikke var blevet udskiftet af ledelsen af dette selskab. Nævnet tog i overensstemmelse med sin praksis ikke stilling til klagepunkter, der vedrørte mangler ved det erklæringsarbejde, som nævnet fastslog, at de pågældende revisorer ikke lovligt kunne udføre. Nævnte udtalte således, at som følge af, at revisorerne ikke lovligt havde kunnet afgive erklæringerne, måtte strafansvaret herfor også omfatte eventuelle fejl og overtrædelser, der måtte være begået i den forbindelse. Over for revisor D havde tilsynet klaget over, at denne i revisionspåtegningen på årsrapporterne for to forskellige selskaber henholdsvis ikke havde taget forbehold for manglende udarbejdelse af koncernregnskab, og at anvendt regnskabspraksis på visse områder ikke var i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

I sagerne 63 og 64/2013 blev revisorerne, A og D, begge fundet skyldige i utilstrækkelig planlægning og dokumentation i forbindelse med revisionen af årsrapporten for et selskab. Klagepunkterne angik indregningen af kapitalandele i et selskab, som det pågældende selskab havde overtaget, herunder manglende dokumentation for vurderingen af risikoen for væsentlig fejlinformation i såvel koncernregnskab som årsregnskabet, og utilstrækkelig revisionsbevis for tidspunktet for overtagelsen af kapitalandelene, samt hvorvidt de indregnede kundekontrakter opfyldte den regnskabsmæssige definition til at kunne indregnes som kundekontrakter. Revisor D blev endvidere fundet skyldig i klagen fra Revisortilsynet ved ikke i revisionspåtegningen på årsrapporten for et selskab at have taget forbehold for manglende aflæggelse af koncernregnskab, og for i revisionspåtegningen på årsrapporten for et andet selskab ikke at have taget forbehold for, at anvendt regnskabspraksis for regnskabsposten Investeringsejendomme samt urealiserede avancefordelinger ikke var i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Revisor A, der tidligere ved nævnets kendelse af 5. april 2013 var pålagt en bøde på 150.000 kr. for overtrædelse af forbuddet mod krydsrevision, blev for overtrædelserne af god revisorskik i begge sager, jf. princippet i straffelovens § 88, pålagt en tillægsbøde på 100.000 kr. Revisornævnet udtalte, at der ved bødens fastsættelse var lagt vægt på, at der var tale om flere tilfælde af inhabilitet, og at sagen 64/2013 vedrørte et børsnoteret selskab. Revisor blev frifundet for en påstand om frakendelse med følgende begrundelse: *"Efter en helhedsbedømmelse af de foreliggende overtrædelsers karakter, antal og alvor og med en vis hensyntagen til retspraksis om frakendelse inden for beslægtede erhverv, jf. Højesterets dom i UfR 2012.6161H, finder nævnet, at der ikke er tilstrækkelig grundlag for frakendelse af godkendelsen efter revisorlovens § 44, stk. 2."*

Revisor B blev pålagt en bøde på 200.000 kr. med følgende begrundelse: *"Der er ved bødefastsættelsen lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant, og at overtrædelse af det absolutte forbud mod krydsrevision er en grov krænkelse af habilitetsreglerne".*

Revisor C blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Revisor D blev pålagt en bøde på 50.000 kr. Revisornævnet udtalte, at bøden fastsattes således, at den omfattede begge sager under ét og afspejlede en modereret kumulation, jf. princippet i straffelovens § 88, og at der i skærpende retning var lagt vægt på, at sag 63/2013 vedrørte et børsnoteret selskab.

Kendelse af 17. september 2014 i sag 151/2013

Revisortilsynet havde indbragt revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Tilsynet klagede over, at det udførte arbejde, herunder planlægning, udførelse og konklusioner, i 2 ud af 6 kontrollerede sager ikke var tilstrækkeligt dokumenteret, og at der ikke i nogen af de 6 sager forelå tilstrækkelig dokumentation for vurdering af going concern. Tilsynet havde endvidere klaget over, at revisor havde overtrådt uafhængighedsreglerne ved revisionen af et af selskaberne, idet en person, der var medejer af revisors revisionsvirksomhed, tillige var medlem af bestyrelsen i det reviderede selskab. Nævnet fandt indklagede skyldig i klagen vedrørende inhabilitet, idet nævnet udtalte følgende:

"En revisor, der udfører opgaver omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, skal være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører, og må ikke være involveret i virksomhedens beslutningstagen, jf. revisorlovens § 24, stk. 1. Det kan således fastslås, at indklagede ikke lovligt kunne revidere årsrapporten for A A/S, hvis han selv havde været bestyrelsesmedlem i selskabet. Spørgsmålet er herefter, hvorledes situationen skal bedømmes, når det ikke var indklagede selv, men en medindehaver af revisionsvirksomheden, der var bestyrelsesmedlem i det pågældende selskab. Det fremgår af uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, at en godkendt revisor ikke må udføre opgaver, som beskrevet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om revisors uafhængighed. I § 2 i uafhængighedsbekendtgørelsen angives nogle tilfælde, hvor der altid vil foreligge en trussel mod uafhængigheden. Bestemmelsen omtaler i stk. 1, nr. 2, den situation, hvor "...andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, er eller inden for de seneste 2 år har været ansat i en ledelsesfunktion i den virksomhed, som opgaven vedrører, og som led i ansættelsen har udøvet indflydelse på det, opgaven vedrører." Den foreliggende situation falder imidlertid ikke ind under denne bestemmelse, da B ikke efter det oplyste har været knyttet til revisionsopgaven. Trusler mod uafhængigheden foreligger imidlertid endvidere, hvis andre personer end de i § 2, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, omtalte, der direkte eller indirekte er knyttet til den revisionsvirksomhed, hvorfra 15 erklæringen afgives, har eller inden for de sidste 2 år har haft forbindelse med den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet, af en sådan art, at revisor ville have været afskåret fra at afgive erklæring, hvis revisor selv havde haft en tilsvarende forbindelse, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 6, nr. 3. Da indklagede som oven for nævnt ikke kunne have afgivet erklæringen, hvis han selv havde været bestyrelsesmedlem i A A/S, og da det for en velinformeret tredjemand måtte være egnet til at vække tvivl om indklagedes uafhængighed, at B var bestyrelsesmedlem i det pågældende selskab i den periode, hvor revisionen af selskabets årsrapport blev udført og revisionspåtegningen blev afgivet samtidig med, at B var medejer af indklagedes revisionsvirksomhed, ... Revision ApS, hvorigennem revisionen blev udført, finder nævnet, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 6, nr. 3. Indklagede burde have indset dette og findes derfor skyldig i den rejste klage og dermed i tilsidesættelse af god revisorskik".

Da indklagede således ikke lovligt kunne afgive erklæring på årsrapporten for selskabet, fandt nævnet, at strafansvaret herfor også måtte omfatte eventuelle fejl og overtrædelser, der måtte være begået i den forbindelse. Klagepunkterne over dokumentationsmanglerne ved revisionen af dette selskab blev derfor ikke taget under påkendelse. Revisor blev fundet skyldig i klagen vedrørende utilstrækkelig dokumentation af udførelse og konklusion af en anden revisionsopgave og for ikke at have dokumenteret stillingtagen til, om der forelå forhold, der kunne rejse tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften. Klagen blev afvist for så vidt angår de 4 øvrige enkeltsager, da der ikke forelå årsrapporter for disse selskaber eller arbejdsrapporter fra kvalitetskontrollanten vedrørende disse sager. Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Se endvidere sag 84/2013 og 127/2013 refereret under afsnit 6.4.4.

6.4.3.3 Krydsrevision

Se kendelse i sag 68/2009 refereret under pkt. 6.4.3.2.

6.4.4 Kvalitetsmangler ved selve erklæringen

Kendelse af 27. februar 2014 i sag 87/2013

Revisortilsynet havde indbragt revisor for overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af erklæring på et årsregnskab, idet der ikke var taget forbehold for manglende noteoplysninger vedrørende pantsætninger og sikkerhedsstillelser. Revisortilsynet havde endvidere klaget over, at revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af erklæring på et andet årsregnskab, idet der ikke var taget forbehold for, at udlån til ledelsen ikke var særskilt præsenteret i årsregnskabet, samt at der ikke var afgivet de krævede noteoplysninger om udlån til ledelsen. Revisor erkendte, at der ikke var oplyst om et virksomhedspant, men anførte, at dette ikke var så alvorligt, at det burde have ført til et forbehold i regnskabet. Vedrørende ledelseslånet anførte revisor, at de faktiske forhold ikke var bestridt, men at det i sagen omhandlede lån havde et pålydende på 10.000 kr., og han havde afgivet supplerende oplysninger herom i revisionspåtegningen. Nævnet bemærkede, at det manglende virksomhedspant havde et pålydende på 2 millioner kr. i forhold til en egenkapital på 3,2 millioner kr., og fandt, at der burde have været taget forbehold i regnskabet. Nævnet fandt ligeledes revisor skyldig i klagen vedrørende ledelseslånet. Revisor blev pålagt en bøde på 25.000 kr.

Kendelse af 13. marts 2014 i sag 68/2013

Revisortilsynet havde indbragt revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Tilsynet klagede over, at revisor i de 4 kontrollerede enkeltsager ikke havde dokumenteret sin stillingtagen til virksomhedens evne til at fortsætte driften og over, at det udførte arbejde i sagerne var utilstrækkeligt og kun delvis dokumenteret. Nævnet fandt revisor skyldig i disse klagepunkter og fastsatte bøden til 25.000 kr. Revisor blev frifundet for to klagepunkter, der vedrørte erklæringsfejl (manglende forbehold og fejlagtig supplerende oplysning).

Kendelse af 21. marts 2014 i sag 99/2012

En privatskole havde klaget over, at skolens revisor ved sin revision af årsrapporterne for privatskolen for 2001 – 2010 i strid med gældende lovgivning på friskoleområdet

havde undladt at udføre de kontroller, som revisor havde bekræftet at have udført. Klagen, der også var rettet imod revisionsvirksomheden, angik konkret, at revisor ikke havde opdaget, at der var fejl i udregningerne af løn og pension til fleksansatte i de pågældende år. Nævnet afviste klagen for så vidt angår erklæringer på årsrapporterne for 2003 – 2006, da klagen herover var forældet. Nævnet frifandt i øvrigt revisor – og revisionsvirksomheden – og udtalte herunder, at *”revisionens planlægning og udførelse samt revisors rapportering sker på grundlag af revisors vurdering af væsentlighed og risiko. Vurdering af risikoen for, om der kan forekomme væsentlige fejl i regnskabet, foretages af revisor på grundlag af de indsamlede oplysninger om virksomheden. Revisionen indebærer således ikke en fuldstændig sikkerhed for, at årsregnskabet ikke indeholder fejl”*. Nævnet lagde blandt andet til grund, at indklagede havde foretaget stikprøvevis kontrol af området og i øvrigt planlagt kontrollen efter et rotationsprincip.

Kendelse af 21. marts 2014 i sag 112/2013

Revisortilsynet havde indbragt revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Tilsynet klagede over, at revisor ikke i revisionspåtegningen på årsrapporten for et aktieselskab havde taget forbehold for manglende afskrivninger på ejendomme, der indregnedes til kostpris. Det fremgik af årsrapportens afsnit om anvendt regnskabspraksis, at immaterielle og materielle anlægsaktiver måles til kostpris med fradrag af akkumulerede afskrivninger samt, at der ikke afskrives på ejendomme, idet de gennem vedligeholdelse forventes at opretholde værdien. Nævnet udtalte, at det følger af årsregnskabslovens § 43, at immaterielle og materielle anlægsaktiver skal formindskes med afskrivninger, der tilsigter en systematisk afskrivning af aktiverne over deres brugstid. Nævnet fandt, at der burde være afskrevet på ejendommene, og at dette ikke kunne undlades hverken ud fra en betragtning om, at værdien kunne opretholdes gennem vedligeholdelse, eller at der ikke havde været noget fald i ejendommenes dagsværdi. Nævnet bemærkede, at udgifter til forbedringer kan aktiveres og tillægges anlægsaktivets kostpris, mens udgifter til løbende vedligeholdelse indregnes i resultatopgørelsen. Da den akkumulerede effekt af de manglende afskrivninger var væsentlige for regnskabet udvisende, burde revisor have taget forbehold for manglende afskrivninger. Revisor fandtes således skyldig i klagen og blev anset med en bøde på 20.000 kr.

Kendelse af 26. marts 2014 i sag 102/2013

Revisortilsynet indklagede revisor for i et tilfælde, hvor revisor havde taget forbehold for going concern, at have undladt at afgive en afkræftende konklusion og undladt at tage forbehold for, at going concern problematikken ikke var omtalt i selskabets årsrapport. Revisornævnet udtalte, at et forbehold for, at en årsrapport er udarbejdet under forudsætning om fortsat drift, er gennemgribende, såfremt selskabets aktiver og forpligtelser vil kunne påvirkes afgørende ved regnskabsaflæggelse efter andre regnskabsprincipper end de anvendte. I den foreliggende sag fandt nævnet, at det forbehold for going concern, som revisors erklæring indeholdt, var et så væsentligt og gennemgribende forbehold, at revisors konklusion skulle være en afkræftende konklusion. Nævnet fandt endvidere, at revisor burde have taget forbehold for, at going concern problemet ikke var omtalt i årsrapporten. Med henvisning til, at revisor i sin virksomhed med erklæringsafgivelse er offentlighedens tillidsrepræsentant blev revisor anset med en bøde på 30.000 kr. for tilsidesættelse af god revisorskik.

Kendelse af 26. marts 2014 i sag 114/2013

Revisortilsynet indklagede revisor for overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsens § 6, idet forbeholdet for going concern i revisionspåtegningen på årsrapporten for et ApS ikke var tilstrækkelig begrundet, og konklusionen i revisionspåtegningen ikke tilpasset det afgivne forbehold. Nævnet konstaterede, at konklusionen i revisionspåtegningen på årsrapporten for ApS'et ikke var tilpasset det afgivne forbehold, idet ordlyden af konklusionen svarede til en revisionspåtegning uden forbehold, idet det fremgik af konklusionen, at årsregnskabet gav et retvisende billede. Ved at undlade at tilpasse konklusionen handlede revisor i strid med erklæringsbekendtgørelsens § 6, jf. § 5, stk. 5, og tilsidesatte herved god revisorskik. Nævnet udtalte, at nævnet fandt, at det er vigtigt, at en regnskabsbruger ikke er i tvivl om, hvorvidt en erklæring indeholder et forbehold, der påvirker revisors konklusion, og den konstaterede fejl kunne derfor ikke betragtes som en formel fejl. Bøden blev på den baggrund fastsat til 10.000 kr.

Kendelse af 15. april 2014 i sag 128/2013

Revisortilsynet indklagede revisor for overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af revisionspåtegning på et årsregnskab, idet der ikke blev taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens § 53 og 37 vedrørende manglende indregning af tab på finansielle instrumenter – en renteswapaftale – og vedrørende manglende omtalte i anvendt regnskabspraksis. Endvidere var der klaget over, at erklæringsbekendtgørelsen var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegningen, da der efter formuleringen af forbeholdet for going concern burde være afgivet en afkræftende konklusion for going concern frem for en "bortset fra" konklusion. Revisornævnet skrev i kendelsen om renteswappen, at såfremt der indgås en renteswap fra variabelt forrentet lån til fastforrentet, vil renteswappens værdi stige eller falde i takt med udsving i renteniveauet. Renteswappen sikrer konstante rentebetalinger, men medfører samtidig, at der opnås kurstab eller kursgevinst ved førtidig indfrielse. Renteswappen sikrer de fremtidige pengestrømme i form af (netto) faste rentebetalinger. Renteswappen er et udtryk for en ret til at modtage fremtidige variable renter og forpligtelse til at betale en fast rente. Samlet set må renteswappen anses for at være udtryk for en forpligtelse i årsregnskabslovens forstand. Denne forpligtelse kan have en positiv eller en negativ værdi alt efter udsving i renteniveauet. Derfor var renteswappen efter bestemmelsen i årsregnskabslovens § 37 ikke korrekt indregnet i årsregnskabet, idet renteswappen kun var omtalt i en note, men ikke indregnet i balancen. For denne tilsidesættelse af god revisorskik samt for at have beskrevet usikkerhed under overskriften forbehold i stedet for under overskriften supplerende oplysninger blev revisor anset med en bøde på 25.000 kr.

Kendelse af 14. april 2014 i sag 133/2013

Revisortilsynet havde indbragt revisor for overtrædelse af årsregnskabsloven, erklæringsbekendtgørelsen samt revisionsstandarder i forbindelse med en kvalitetskontrol af virksomheden. Der var fejl og mangler ved alle de 6 udtagne konkrete enkeltsager. Klagen omfattede a) for samtlige gennemgåede sager forelå der ikke dokumentation for uafhængighedsvurderinger, b) for samtlige gennemgåede sager var der foretaget mangelfuld planlægning, og det udførte arbejde og omfanget heraf var utilstrækkeligt og kun delvis dokumenteret, c) for revisionsopgaven A/S 1 var der ikke udarbejdet revisionsprotokollat, d) erklæringsbekendtgørelsen var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning vedrørende årsrapporten for 2011 for A/S 1, idet der ikke var taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens §§ 53, 58 og 64, stk. 4, e) erklæringsbekendtgørelsen var overtrådt ved afgivelse af review erklæring vedrørende årsregnskabet for 2010/11 for A/S 2, idet der ikke var taget forbehold for overtrædelse

af årsregnskabslovens § 53, f) for samtlige gennemgåede sager forelå der ikke aftalebrev eller aftaler i en passende form, og g) revisor havde overtrådt god revisorskik ved at påtage sig review opgaver for og afgive erklæringer vedrørende årsregnskaberne for 2010/11 for A/S 2 og ApS 1, uden at disse to selskaber havde fravalgt revision. Indklagede, der ikke havde svaret hverken Revisortilsynet eller Revisornævnet, blev fundet skyldig i alle klagepunkter og anset med en bøde på 50.000 kr.

Kendelse af 15. april 2014 i sag 113/2013

Revisortilsynet havde indbragt revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Tilsynet klagede over, at revisor ikke ved revisionen af årsrapporten for et aktieselskab i tilstrækkeligt omfang havde dokumenteret revisionen af pantsætning som følge af manglende indhentelse af eksterne bekræftelser, at revisor ikke havde taget forbehold i revisionspåtegningen for manglende oplysninger om virksomhedspant over for selskabets bankforbindelser, og at erklæringsbekendtgørelsen var overtrådt, idet revisionspåtegningen var dateret tidligere end ledelsespåtegningen. Nævnt fandt revisor skyldig i utilstrækkelig efterlevelse af dokumentationskravene i det første klagepunkt, idet nævnet bemærkede, at det som ubestridt lagdes til grund, at *”der ikke i forbindelse med revisionen blev indhentet oplysninger om pantet, herunder dokumentation i form af eksterne bekræftelser – in casu tinglysningsudskrift”*. Revisor blev frifundet for det andet klagepunkt, da det ikke var godtgjort, at oplysningen om pantet var således væsentlig, at revisor burde have taget forbehold. Revisor blev fundet skyldig i det tredje klagepunkt, og nævnet bemærkede, at uanset at dateringen efter revisors forklaring beroede på en fejl, fandtes revisor at have pligt til at sikre sig, at dateringen var i overensstemmelse med erklæringsvejledningsvejledningens regler. Revisor blev pålagt en bøde på 10.000 kr.

Kendelse af 5. maj 2014 i sag 163/2013

Revisortilsynet havde indbragt revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Tilsynet klagede over, at revisor ikke i revisionspåtegningen på årsrapporten for et anpartsselskab havde taget forbehold for manglende afskrivninger på ejendomme. Det fremgik af årsrapporten under anvendt regnskabspraksis, at udlejningsejendomme var optaget til kostpris, og at der ikke blev afskrevet på ejendomme, da ledelsen vurderede, at ejendommenes handelsværdi oversteg kostprisen. Nævnet udtalte, at det følger af årsregnskabslovens § 43, at kostpris, dagsværdi eller genindvindingsværdi for immaterielle og materielle anlægsaktiver med begrænset brugstid skal formindskes med afskrivninger, der tilsigter en systematisk afskrivning af aktiverne over deres brugstid. Nævnet udtalte, at der burde være afskrevet på ejendommene, og at dette ikke kunne undlades ud fra en betragtning om, at ejendommenes handelsværdi vurderedes at overstige kostprisen. Herefter – og da de manglende afskrivninger fandtes at være væsentlige for regnskabet udvisende – fandt nævnet, at indklagede burde have taget forbehold for manglende afskrivninger på ejendommene, der indregnedes til kostpris. Indklagede fandtes således skyldig i den rejste klage og blev pålagt en bøde på 20.000 kr.

Kendelse af 11. juni 2014 i sag 169/2013

Revisortilsynet havde indbragt revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Klagen angik indklagedes revisorerklæringer i 4 forskellige selskaber, og Revisortilsynet klagede over: 1) Planlægningen og udførelsen af revisionen var mangelfuld, herunder var dokumentation vedrørende usikkerhed om going concern mangelfuld, og der forelå ikke tilstrækkelig dokumentation til at understøtte den afgivne revisionspå-

tegning. 2) Der var ikke taget forbehold for flere tilfælde af manglende overholdelse af årsregnskabsloven, herunder at der manglede beskrivelse af anvendt regnskabspraksis for selskabets væsentligste aktivitet, at det var uklart, hvilke regler i årsregnskabsloven, selskabets regnskabspraksis var baseret på, at der manglede opgørelse og indregning af udskudt skat af foretagne opskrivninger, og at der manglede lovkrævede noteoplysninger for så vidt angår personaleomkostninger, pantsætninger samt langfristet gæld. 3) Der var ikke taget forbehold for manglende overholdelse af årsregnskabsloven i relation til oplysning om anvendt regnskabspraksis og ledelsespåtegning. 4) Der var ikke afgivet supplerende oplysninger om ulovligt lån til selskabsdeltagere og ledelse. Revisor, der ikke havde svaret i sagen, blev fundet skyldig i samtlige klagepunkter og blev pålagt en bøde på 50.000 kr.

Kendelse af 20. juni 2014 i sag 72/2012

En bank klagede over, at revisor ved sin revision af et selskabs årsregnskaber for 2007/2008, 2008/2009 og 2009/2010 ikke havde taget forbehold for de i balancen indregnede ejendomme til videresalg, jf. erklæringsbekendtgørelsen § 6, hvorefter revisor som led i sin revision skal revidere værdiansættelserne af aktiverne og tage forbehold for manglende revisionsbevis vedrørende ejendomsretten, tilstedeværelsen og værdiansættelsen. Nævnet udtalte, at det påhviler en revisor som led i revisionen at revidere værdiansættelsen af aktiverne og at tage forbehold/give supplerende oplysninger for manglende eller utilstrækkeligt revisionsbevis og/eller usikkerhed vedrørende opgørelsen i regnskabet, jf. den dagældende erklæringsbekendtgørelse (bekendtgørelse nr. 668 af 26. juni 2008). Nævnet lagde til grund, at indklagede til brug for sin erklæring på årsrapporten for 2007/08 havde indhentet oplysninger fra selskabets ledelse, sikret dokumentation for overførslen af midler til projektet i Thailand, afstemt pengeoverførslerne med regnskabsbøger ført af projektlederen i Thailand, gennemgået projekttegninger og billedmateriale fra byggeprojektet, besøgt byggepladsen via en kontakt og fået forevist udkast til en joint venture agreement indgået mellem D og E vedrørende det fælles selskab G (Thailand) Co., Ltd. Der var derudover fremlagt kopi af skøde, hvoraf fremgik, at G (Thailand) Co., Ltd. ejede jorden, hvorpå hotelprojektet var opført. Det fremgik imidlertid ikke med tilstrækkelig tydelighed af den indhentede revisionsdokumentation, at C ApS havde hel eller delvis ejendomsret til byggeprojektet, eller at C ApS var kontraktpart i den foreviste joint venture agreement. Nævnet fandt på denne baggrund, at indklagede ved de foretagne revisionshandlinger ikke havde opnået et fuldt tilstrækkeligt revisionsbevis for, at aftalen sikrede C ApS sin andel af salgsprisen, når ejendommen skulle handles, hvorfor indklagede i forbindelse med revisionspåtegningerne burde have taget et forbehold herom. Indklagede havde således ved at afgive revisionspåtegning uden forbehold på selskabets årsrapporter for 2007/2008, 2008/2009 og 2009/2010 handlet i strid med god revisorskik. For overtrædelse af revisorlovens § 16, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 2 pålagdes indklagede i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der efter omstændighederne passende kunne fastsættes til 15.000 kr.

Kendelse af 20. juni 2014 i sag 123/2013

Revisortilsynet havde indbragt revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Tilsynet klagede over mangelfuld planlægning og udførelse af revisionen i flere tilfælde, herunder - i et tilfælde - over utilstrækkelig dokumentation for forudsætningen om fortsat drift. Indklagede blev fundet skyldig og pålagt en bøde på 15.000 kr.

Kendelse af 1. juli 2014 i sag 121/2013

En kommune havde indbragt revisor for - for regnskabsårene 2009 og 2010 vedrørende et bosted, der modtog tilskud fra kommunen - ikke at have udført forvaltningsrevision til trods for lovgivningens krav herom. Kommunen klagede videre for regnskabsårene 2011 og 2012 - i hvilke år revisor havde afgivet revisionspåtegning uden forbehold eller supplerende oplysninger, men i særskilt afsnit med bemærkning vedrørende forvaltningsrevision - over, at der ikke i revisionsprotokollerne var rapporteret om den udførte forvaltningsrevision. Nævnet fandt, at revisor, der erkendte ikke at have udført forvaltningsrevision for så vidt angår regnskabsårene 2009 og 2010, burde have kendt de lovgivningsmæssige krav vedrørende forvaltningsrevision for bostedet, og at revisor ved ikke at have udført forvaltningsrevision havde tilsidesat god revisorskik. Nævnet fandt endvidere, at revisor for så vidt angår klagen vedrørende regnskabsårene 2011 og 2012 om rapportering om forvaltningsrevision i revisionsprotokollen, ikke opfyldte kravene til fyldestgørende rapportering af forvaltningsrevision ved alene at gengive den afgivne erklæring. Revisor havde derfor også i dette tilfælde tilsidesat god revisorskik. Revisor blev pålagt en bøde på 50.000 kr.

Kendelse af 4. juli 2014 i sag 167/2013

Revisortilsynet havde indbragt revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Tilsynet klagede over mangelfuld dokumentation ved revisionen af et anpartsselskab i relation til virksomhedens ejendom og going concern. Tilsynet klagede endvidere over, at revisor ikke havde taget forbehold i revisionspåtegningen på selskabets årsrapport for manglende oplysninger vedrørende usikkerhed om going concern og for manglende lovkrævede oplysninger om pantsætning af fast ejendom. Indklagede blev i det hele fundet skyldig i den rejste klage og pålagt en bøde på 25.000 kr.

Kendelse af 22. juli 2014 i sagerne 84/2013 og 127/2013

Skat havde klaget over 1), at revisor i forbindelse med afgivelse af et stiftelsesdokument for et selskab, der nu var under konkursbehandling, samt ved afgivelse af en vurderingsberetning for et andet selskab havde handlet i strid med erklæringsbekendtgørelsens §§ 1, 14 og 15. Skat og Erhvervsstyrelsen havde begge klaget over 2 a) og 2 b), at revisor i strid med uafhængighedsreglerne havde revideret og afgivet påtegning på årsrapporterne for 2010 og 2011.

Nævnet bemærkede indledningsvist, at den omstændighed, at revisors godkendelse bortfaldt den 12. oktober 2012 ikke kunne føre til, at nævnet var afskåret fra at tage stilling til de rejste klagepunkter.

Nævnet udtalte vedrørende klagepunkt 1), at det følger af revisorlovens § 43, stk. 3, og § 44, stk. 1, at nævnet alene kan behandle klager, der angår udførelse af opgaver efter revisorlovens § 1, stk. 2 og 3, erklæringsopgaver. Andet revisorarbejde eller andre spørgsmål kan nævnet som udgangspunkt ikke påkende. For så vidt angik A ApS (nu A1 ApS under konkurs) havde Skat oplyst, at der ikke eksisterede en vurderingsberetning, da selskabet var stiftet kontant. Det fremgik af sagen, at indklagede havde fremsendt stiftelsesdokumentet digitalt til Erhvervsstyrelsen den 17. januar 2010. Nævnet lagde til grund, at indklagede i den forbindelse havde indestået for, at den indbetalte kapital med evt. tillæg af overkurs, var indbetalt på selskabets konto i et pengeinstitut. Erklæringen var derved omfattet af § 1, stk. 2, i revisorloven.

For så vidt angik B1 A/S (tidligere B A/S) lagde nævnet til grund, at revisor havde afgivet en vurderingsberetning om, at selskabet var i besiddelse af en egenkapital på 2 mio. kr., uanset moderselskabet, C ApS, kort forinden havde haft en balance udvisende en egenkapital på 191.306 kr., og at moderskabet tilsyneladende havde lånt 2 mio. kr. af B1 A/S, som tilsyneladende samtidig var anvendt til indskudskapital. Nævnet

fandt i lighed med Skat, at B1 A/S angiveligt var stiftet ved egne midler. Nævnet fandt på denne baggrund, at Skat havde godtgjort, at indklagede i forbindelse med selskabets stiftelse ikke sikrede sig et tilstrækkeligt revisionsbevis for, at selskabskapitalen var til stede. Indklagede burde ved afgivelse af erklæringen have taget forbehold for tilstedeværelsen af stiftelseskapitalen, jf. samme bekendtgørelse § 15. Revisor fandtes herved at have tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Ad klagepunkterne 2 a) og 2 b) udtalte nævnet, at efter revisorlovens § 24, stk. 1, skal revisor, når denne udfører opgaver, der er omfattet af § 1, stk. 2, være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører. Således må revisor ikke være involveret i dens beslutningstagning. Nævnet lagde til grund, at revisor havde afgivet revisionspåtegning på årsrapporterne for moderselskabet C ApS for regnskabsårene 2010 og 2011, og at han på samme tid var bestyrelsesmedlem i datterselskabet B1 A/S. Revisor havde som bestyrelsesmedlem i B1 A/S haft en ikke ubetydelig indflydelse på de ledelsesmæssige og økonomiske beslutninger i B1 A/S. Da B1 A/S var et 100 % ejet datterselskab af C ApS, og idet datterselskabet udgjorde en ganske væsentlig del af balancen i årsregnskabet for C ApS, fandt nævnet i lighed med klagerne, at revisor, som bestyrelsesmedlem i B1 A/S på tidspunkterne for afgivelse af revisionspåtegningerne for 2010 og 2011 for C ApS, havde haft en væsentlig indflydelse på de informationer og regnskabstal, der blev afgivet til brug for revisionen af årsrapporterne for 2010 og 2011 for C ApS, og dermed til brug for revisors egne erklæringer. Nævnet fandt herved, at revisor havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1. Nævnet fandt det endvidere godtgjort, at revisor havde overtrådt uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 4, da han havde afgivet revisionspåtegninger på årsrapporterne for 2010 og 2011 for C ApS, samtidig med, at han havde siddet i bestyrelsen for B1 A/S sammen med H, som var eneste ledelsesmedlem i C ApS, og med hvem der forelå en forretningsmæssig forbindelse, som ikke kunne anses for at være udøvet inden for parternes normale virksomhed.

For overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsens §§ 14 og 15, uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 4, samt revisorlovens § 24, stk. 1, hvoraf særligt sidstnævnte overtrædelse udgjorde et alvorligt brud på et grundlæggende og fundamentalt krav til en godkendt revisor, pålagdes revisor i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en samlet bøde, der fastsattes til 125.000 kr. (Se også afsnit 6.4.3.2)

Kendelse af 1. september 2014 i sag 139/2014

Revisortilsynet havde indbragt revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Tilsynet klagede over 1), at revisor havde afgivet en blank revisorerklæring på årsrapporten 2011 for et A/S, idet der ikke var indhentet tilstrækkelig dokumentation til at kunne undlade et forbehold for varelagerets tilstedeværelse, og over 2), at revisionspåtegningen på årsrapporten 2011 for et ApS ikke indeholdt et forbehold for manglende angivelse af anvendt regnskabspraksis for afledte finansielle instrumenter, renteswap. Vedrørende varelageret lagde nævnet til grund, at varelageret var en væsentlig post i regnskabet, at det fremgik af revisors planlægningsnotat, at varelageret blev vurderet som et risikofyldt område, at selskabet ikke benyttede lagermodul, at lageroptælling sædvanligvis blev foretaget i starten af januar måned, hvilket kunne skabe problemer med skæringsdagen, at varelageret ikke var fuldstændigt optalt den 4. januar 2012, at revisor fra en bil den 4. januar 2012 overværede en del af optællingen af varelageret ved at køre rundt i selskabets haller, at revisor var inde i alle hallerne, at revisor ikke deltog i optællingen eller konkret kontrollerede, at den fysiske optælling foregik korrekt, at revisor ikke med f. eks. initialer markerede, at han havde overværet og godkendt en deloptælling, at varelager fysisk blev optalt i perioden 2.

januar til 12. januar 2012, at optælling af varelager i 2012 var forsinket på grund af kulde, at optællingen af varelageret fremgik af en varelagermappe, der opbevarede i selskabet, og som blev forevist for nævnet, samt at revisor ikke efterfølgende havde foretaget fysisk tjek af optællingen eller dele heraf. Nævnet lagde endvidere til grund, at revisor ved sine arbejdspapirer havde dokumenteret, at han besigtigede varelageret den 4. januar 2012, at han sikrede sig, at varelageret fysisk var blevet optalt af virksomhedens ansatte, at revisor i forbindelse med erklæringsafgivelsen havde set selskabets varelagermappe inklusive de foretagne lageroptællinger, at revisor havde sikret, at anvendte priser var seneste indkøbspriser samt, at revisor havde analyseret selskabets bruttoavance og fået forklaring på udsving heri. Revisornævnet fandt som anført af tilsynet, at revisor - som følge af varelagerets størrelse i forhold til den samlede balancesum, at selskabet ikke anvendte et lagermodul, samt at selskabet ikke foretog lageroptælling på statusdagen - burde have overværet og stikprøvevis efterprøvet den fysiske lageroptælling, der i dette tilfælde foregik over flere dage, end revisor var til stede. På baggrund af revisors egne oplysninger herom, fandt nævnet, at revisors fysiske overværelse af lageroptællingen havde været for overfladisk og ukonkret. Revisors alternative revisionshandlinger - såfremt overværelse af den fysiske lageroptælling i sin helhed ikke var sket, fordi det var praktisk umuligt - havde ifølge arbejdspapirerne bestået i at sikre sig, at varelageret fysisk var blevet optalt, at se selskabets varelagermappe inklusive de foretagne lageroptællinger, at sikre sig, at anvendte priser var seneste indkøbspriser samt at analysere selskabets bruttoavance og opnå forklaring på udsving heri. Det fremgik derimod ikke af revisors arbejdspapirer, hvori hans analyse i forhold til køb og salg af varer havde bestået og med hvilket resultat. Revisors analyse over bruttoavancer var endvidere set i lyset af udsving fra 29,94 % (2010) til 38,60 % (2011) - uanset den opnåede forklaring fra selskabets ledelse - ganske overordnet. Nævnet fandt på denne baggrund ikke, at revisors alternative revisionshandling i denne sag havde været tilstrækkelige. Vedrørende det finansielle instrument var nævnet enig med Revisortilsynet i, at der i anvendt regnskabspraksis burde have været et afsnit, hvor behandlingen af afledte finansielle instrumenter var beskrevet. Nævnet fandt dog ikke i denne sag, hvor oplysningerne om den finansielle aftale (swap) i årsrapporten fremgik flere steder, at manglen var af en sådan karakter, at revisor skulle have taget et forbehold. Der skete derfor frifindelse for dette klagepunkt. Revisor blev for tilsidesættelse af god revisorskik i klagepunkt 1) pålagt en bøde på 20.000 kr.

Kendelse af 1. september 2014 i sag 152/2013

Revisortilsynet havde indbragt revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Tilsynet klagede over, at revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen, idet 1) revisionspåtegningen på årsrapporten for et ApS ikke indeholdt en supplerende oplysning om overtrædelse af skattelovgivningen og 2), at der i revisionspåtegningen på årsrapporten for et andet ApS ikke var taget forbehold for manglende overholdelse af årsregnskabsloven. Revisor, der erkendte begge overtrædelser, blev pålagt en bøde på 25.000 kr.

Kendelse af 1. september 2014 i sag 153/2013

Revisortilsynet havde indbragt revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Tilsynet klagede over, at revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen, idet revisionspåtegningen på årsrapporten på et ApS ikke indeholdt en supplerende oplysning om overtrædelse af skattelovgivningen. Revisor havde underskrevet revisorer-

klæringen sammen med den indklagede revisor i sagen 152/2013. Revisor, der erkendte overtrædelsen, blev pålagt en bøde på 10.000 kr.

Kendelse af 8. oktober 2014 i sag 150/2013

Revisortilsynet havde indbragt revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Tilsynet klagede over, at revisor ikke havde udført tilstrækkelige og egnede revisions handlinger som grundlag for at kunne afgive erklæring på et koncernregnskab. Indklagede blev fundet skyldig i klagen med følgende begrundelse: *"Revisortilsynet har i sine bemærkninger til støtte for klagen primært henvist til revisorlovens § 23, stk. 2, hvorefter en revisor ved revision af modervirksomheder, der aflægger koncernregnskab, tillige skal dokumentere den gennemgang, der er foretaget af det revisionsarbejde, som er udført af andre revisorer med henblik på koncernrevisionen. Revisornævnet må på denne baggrund opfatte klagen således, at den angår manglende dokumentation for revisionen af koncernregnskabet for så vidt angår gennemgangen af datterselskabets årsrapport. Efter kvalitetskontrollantens erklæring med tilhørende rapport om kvalitetskontrollen og arbejds papirer lægger Revisornævnet til grund, at indklagede ikke har dokumenteret sin gennemgang af datterselskabets revisors arbejde og dermed dokumenteret sin stillingtagen til datterselskabets regnskabstal og konsolidering...".* Revisor blev pålagt en bøde på 10.000 kr.

Kendelse af 10. oktober 2014 i sagerne 23/2014 og 24/2014

Revisortilsynet havde indbragt to revisorer personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol i den revisionsvirksomhed, som de begge var tilknyttet. Sagerne blev behandlet sammen. Tilsynet klagede - for begge revisorerens vedkommende - over mangelfuld dokumentation for revision af en årsrapport for så vidt angår vurdering af going concern. Revisorerne fandtes skyldige i klagen og blev begge pålagt en bøde på 10.000 kr.

Se tilsvarende om mangelfuld dokumentation: kendelse af 10. oktober 2014 i sag 36/2014, kendelse af 28. maj 2014 i sag 161/2013

Kendelse af 14. november 2014 i sag 38/2014

Revisortilsynet havde indbragt revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Tilsynet klagede over, at revisor ikke i revisionspåtegningen på årsrapporten for et selskab havde taget forbehold for en manglende note vedrørende et tilgodehavende hos medlemmer af ledelsen og for, at tilgodehavendet ikke fremgik særskilt af balancen. Nævnet fandt det godtgjort, at revisor burde have taget forbehold som anført i klagen og udtalte følgende: *"Det forhold, at indklagede har omtalt tilgodehavendet i en supplerende oplysning i revisionspåtegningen er ikke tilstrækkeligt henset til, at en regnskabslæser ikke ud fra regnskabet kan se, at der er et tilgodehavende hos ledelsen. En supplerende oplysning må således ikke tilføre regnskabslæseren nye oplysninger, men skal alene henlede opmærksomheden på særlige forhold i regnskabet".* Revisor blev for den skete overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen pålagt en bøde på 10.000 kr.

Kendelse af 12. december 2014 i sag 45/2014

Revisortilsynet havde indbragt revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Tilsynet klagede over, at revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen vedrørende årsregnskabet for et ApS, idet der ikke var taget forbehold for manglende lovkrævede oplysninger om, at nettoopskrivningen af kapitalandele ikke var indregnet på

en separat regnskabspost under egenkapitalen med benævnelse "*Reserve for nettoopskrivning efter indre værdis metode*", jf. årsregnskabslovens § 43a. Nævnet fandt overtrædelsen bevist og bemærkede, at da den manglende lovkrævede oplysning om bindingen af egenkapitalen ikke var uvæsentlig, dels i forhold til brugere af årsrapporten, dels i forhold til egenkapitalen på ca. 400.000 kr., havde revisor ikke overholdt erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, nr. 2, idet revisor skulle have taget et forbehold, og revisor havde ved sin undladelse tilsidesat god revisorskik. Nævnet lagde videre til grund, at revisor allerede i sin kommentar til kontrollantens gennemgang og konklusion oplyste, at "*Indre værdi: Fejlen er korrigeret i regnskabsåret 2012/13*", og nævnet lagde til grund som ubestridt, dels at revisor havde rettet telefonisk henvendelse til Erhvervsstyrelsen om, hvorledes forholdet kunne berigtiges, dels at revisor havde foretaget berigtigelse efter de herfra angivne retningslinjer ved korrektionen i det efterfølgende regnskabsår. Ved udmålingen af bøden bemærkede nævnet, at fordi revisor ved nævnets kendelse af 20. juni 2008 (sag nr. 62/2006-R) var ikendt en sanktion, skulle bøden i denne sag udmåles under hensyn hertil, således at den tidligere afgørelse tillagdes gentagelsesvirkning, jf. princippet i straffelovens § 81. Som formildende omstændighed lagde nævnet vægt på, at revisor inden kvalitetskontrollen fandt sted, havde opdaget fejlen og berigtiget fejlen som telefonisk anvist i den efterfølgende årsrapport for virksomheden. På denne baggrund afgjordes sagen med en advarsel.

Se også afsnit 6.6.4 og 6.6.2.

Kendelse af 12. december 2014 i sag 160/2013

Skat indklagede revisor vedrørende revisorerklæringer på årsrapporter for et ApS for regnskabsårene 2009, 2010 og 2011 for en række forhold, herunder 1) fejlagtig opgørelse af omsætning, herunder periodisering, mv., 2) udokumenteret tab ved salg af aktier fratrukket ved opgørelse af selskabets skattepligtige indkomst, 3) at omkostninger i selskabets årsrapport indeholdt driftsfremmede udgifter, 4) og 5) konsekvenser og afledte virkninger, 6) arkivering af regnskabsmateriale og 7) fejl i opgørelse af skattepligtig værdi af personalegode i form af anpartshavers rådighed til personlig anvendelse af selskabets to personbiler.

Revisornævnet traf følgende afgørelse vedrørende klagepunkterne:

1) Nævnet anførte indledningsvist, at for så vidt angår periodisering følger det af årsregnskabslovens § 13, stk. 1, nr. 6, at transaktioner, begivenheder og værdiændringer skal indregnes, når de indtræffer, uanset tidspunktet for betaling. Bestemmelsen er ikke omfattet af de bestemmelser, som i medfør af årsregnskabslovens § 11, stk. 3, under visse betingelser skal fraviges, fordi anvendelsen heraf ville stride mod kravet om, at et årsregnskab skal give et retvisende billede af virksomhedens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultatet, jf. årsregnskabslovens § 11, stk. 1, 1. pkt. Efterlevelse af årsregnskabslovens § 13, stk. 1, nr. 6, om periodisering er således altid en forudsætning for, at årsregnskabet giver regnskabsbrugeren et retvisende billede. På dette grundlag og idet der var tale om væsentlige beløb, som ikke var periodiseret korrekt i 2009 og 2010, fandt Revisornævnet, at revisor burde have taget forbehold herfor ved sin påtegning på årsrapporterne for 2009 og 2010 vedrørende ApS. Som følge heraf var revisorlovens § 16, stk. 1, overtrådt.

2) Nævnet lagde til grund som erkendt af revisor, at det var en fejl, at der var fradraget et beløb på ca. 120.000 kr. i opgørelsen af den skattepligtige indkomst for 2011. Når hensås til karakteren af fejlen - at et tidligere fremført aktietab nu blev fradraget - fandt nævnet, at revisor burde have opdaget fejlen, og at revisor ved at overse den-

ne fejl ikke havde udvist professionel kompetence og fornøden omhu i forbindelse med afgivelse af sin assistanceerklæring vedrørende ApS'ets indkomst i skatteåret 2011. Som følge heraf var revisorlovens § 16, stk. 3, overtrådt.

3) Nævnet lagde til grund, at ApS'et var et mindre ApS, hvor direktøren var selskabets eneanpartshaver og eneste ansatte. Nævnet lagde videre til grund, at Skat for indkomstårene 2009, 2010 og 2011 havde nægtet fradrag for en lang række udgifter med henvisning til, at der var tale om driftsfremmede udgifter, herunder for 2009 med 78.309 kr., for 2010 med 93.855 kr. og for 2011 med 56.232 kr. Henset hertil og til karakteren og antallet af de udgifter, Skat havde nægtet fradrag for, fandt nævnet, at revisor burde have indset, at der var risiko for, at der ved opgørelsen af driftsomkostningerne var medtaget driftsfremmede udgifter. Nævnet fandt derfor, at revisor burde have forholdt sig mere kritisk til opgørelsen, hvorved revisor ville have opdaget, at der i et ikke uvæsentligt omfang var sket sammenblanding med hovedanpartshaverens private økonomi. Som følge heraf var revisorlovens § 16, stk. 1, overtrådt.

Det forhold, at revisor - der ikke var part i sagen mellem Skat og ApS - ikke havde haft mulighed for at påklage Skats afgørelse, samt at revisor var uenig i de af Skat truffne afgørelser vedrørende driftsfremmede udgifter, kunne ikke føre til et andet resultat.

4) og 5) Klagepunkterne blev anset som konsekvenser og afledte virkninger af de under klagepunkterne 1, 2 og 3 anførte forhold, hvorfor revisor frifandtes for disse klagepunkter som selvstændige klagepunkter.

6) Nævnet lagde til grund som oplyst af revisor, at revisor modtog regnskabsmaterialet i intakt stand fra klienten og efterfølgende afleverede det i intakt stand. På denne baggrund havde Skat ikke godtgjort, at revisor burde være bekendt med en eventuel overtrædelse af bogføringsloven, og derfor frifandtes revisor.

7) Nævnet lagde til grund, at overdragelserne af en bil, en Audi Q7, skete mellem interesseforbundne parter, nemlig mellem ejer personligt og det af ham som eneanpartshaver ejede ApS, hvori vedkommende personligt var direktør og eneste ansatte. Som følge af den i Juridisk Vejledning pkt. C.A.5.14.1.7 og 10 anviste metode og refererede praksis burde indklagede have indset, at der var risiko for, at opgørelsen af den skattepligtige indkomst ikke var i overensstemmelse med praksis på området, og at der dermed var risiko for, at indkomstopgørelsen ikke ville blive godkendt af Skat. Nævnet fandt derfor, at revisor burde have afgivet supplerende oplysninger herom i årsrapporten for 2011 for ApS. Det af revisor anførte om, at tilsvarende overdragelser er blevet godkendt af Skat, kunne ikke føre til et andet resultat.

For overtrædelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, og for ikke at have udvist professionel kompetence og fornøden omhu, jf. revisorlovens § 16, stk. 3, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, og § 7, pålagdes revisor en bøde på 50.000 kr.

Se endvidere sag 29/2014 refereret under afsnit 6.1, sag 82/2013 refereret under afsnit 6.1.2.

6.4.4.1 Erklæringsafgivelse på helt utilstrækkeligt grundlag

Kendelse af 20. juni 2014 i sag 134/2013

Revisortilsynet havde indbragt revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Tilsynet klagede over 1), at revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporten 2010/11 for et A/S, idet der i erklæringen ikke var taget forbehold for manglende egnet revisionsbevis til at konkludere, at igangværende arbejder primo var fundamentalt fejlbehæftet med et beløb på 1,6

mio. kr., ligesom der ikke var taget forbehold for, at regnskabet indeholder en væsentlig fejl ved, at den fundamentale fejl var indregnet i egenkapitalen som en udgift før skat. Tilsynet klagede endvidere over 2), at indklagede havde overtrådt god revisorskik ved udførelse af revisionen af årsrapporten for 2010/11 for A/S 'et, idet revisor ikke havde udarbejdet tilstrækkelig og egnet dokumentation for planlægning og udførelse af revision af værdiansættelsen af goodwill på 1,1 mio. kr., ligesom revisor ikke havde udført tilstrækkelige revisionshandlinger til sikring af tilstedeværelse og værdiansættelse af varelager på 0,3 mio. kr. Nævnet frifandt revisor for klagepunkt 1), idet nævnet fandt, at revisor havde haft det fornødne grundlag for at foretage den anførte korrektion af værdien af igangværende arbejder i årsrapporten for 2010 / 2011 for A/S 'et.

Vedrørende klagepunkt 2) lagde nævnet til grund, at revisor ikke havde udarbejdet tilstrækkelig og egnet dokumentation for planlægning og udførelse af revision af værdiansættelsen af goodwill, og at revisor ikke havde udført tilstrækkelige revisionshandlinger til sikring af tilstedeværelse og værdiansættelse af varelager. Posterne udgjorde væsentlige poster i regnskabet. Revisor pålagdes for overtrædelse af revisorlovens § 23, stk. 1 og dermed god revisorskik en bøde på 15.000 kr.

Kendelse af 2. juli 2014 i sag 132/2013

Revisortilsynet havde indbragt revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Tilsynet klagede over 1), at der i to sager ikke forelå nogen dokumentation for de afgivne reviewerklæringer 2), at revisor havde overtrådt revisorloven og god revisorskik ved revisionen af årsrapporten 2010 for A A/S som følge af mangelfuld dokumentation vedrørende varebeholdninger 3), at revisor havde overtrådt revisorloven og god revisorskik som følge af mangelfuld dokumentation for going concern vedrørende årsrapporten 2011 for A A/S og årsrapporten 2010 for B A/S, og 4) at revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved revision af årsrapporten 2010 for B A/S, idet der ikke var taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven vedrørende ejendomme.

Nævnet bemærkede indledningsvist, at *"genstanden for tilsynets klage fremgår tydeligt af høringsskrivelsen af 28. juni 2013, hvilken skrivelse indklagede har besvaret, og derfor utvivlsomt må have modtaget. De klagepunkter, der er rejst ved indbringelseskrivelsen for nævnet af 15. november 2013 er i det væsentlige identiske hermed. Indklagede anbringende om, at han troede genstanden for klagen var et andet forhold, kan herefter ikke tillægges betydning"*.

Vedrørende klagepunkt 1) bemærkede nævnet, at der var afgivet review-påtegninger og ikke påtegninger om assistance med regnskabsopstilling, og at revisor - hverken over for tilsynet eller nævnet - havde dokumenteret grundlaget for de afgivne erklæringer om review. Revisor fandtes derfor skyldig i dette klagepunkt.

For så vidt angår klagepunkt 2) anførte nævnet, at revisor som dokumentation for varelagerets tilstedeværelse og værdiansættelse havde fremlagt et notat udarbejdet i regi af revisionsvirksomheden, men af en anden revisor, og at nævnet måtte forstå indklagedes bemærkninger således, at han fandt, at dette notat sammen med notatet citeret i revisors høringssvar til tilsynet udgjorde tilstrækkelig dokumentation for revisionen af varelageret. Af sidstnævnte notat fremgik det angiveligt, at revisor efter statusdagen havde fravalgt fysisk kontrol af varelageret, men på grundlag af sammenligningen af lister fra 2008 og 2009 havde vurderet det for sandsynligt, at lageret af hjælpematerialer var til stede i samme niveau som de foregående år. Nævnet udtalte, at anvendelse af den tidligere revisors arbejdspapirer som revisionsbevis forudsætter, at den nyvalgte revisor har foretaget en dokumenteret vurdering af den tidligere revi-

sors uafhængighed og kompetence, også selvom den pågældende revisor er en tidligere kollega til revisor, og at en sådan dokumentation ikke var fremlagt af revisor. Nævnet var endvidere enig med tilsynet i, at indholdet af notatet, som påpegede problemer med lagerregistrering, prisregistrering mv. – under hensyn til den registrerede værdi af lageret - burde have givet anledning til, at revisor gennemførte yderligere revisionshandlinger, eksempelvis stikprøvevis kontroloptælling af varelageret, for at afdække risikoen for væsentlig fejlinformation vedrørende værdiansættelsen af varelageret. Det måtte imidlertid lægges til grund, at sådanne revisionshandlinger ikke var foretaget, og at der følgelig heller ikke var dokumentation herfor. Nævnet fandt herefter, at revisor havde overtrådt god revisorskik ved ikke at have indhentet tilstrækkelig dokumentation, som grundlag for en revisionspåtegning uden bemærkninger vedrørende varelageret på årsrapporten 2010 for A A/S.

Vedrørende klagepunkt 3) bemærkede nævnet, at revisor på årsrapporten 2010 for B A/S havde afgivet revisorpåtegning uden forbehold, men med supplerende oplysninger om kapitaltab. Konkursdekret var ifølge kvalitetskontrollanten afsagt den 15. februar 2012. Nævnet lagde til grund, at revisor ikke over for kvalitetskontrollanten eller efterfølgende – overfor tilsynet eller nævnet – havde forevist den revisionsdokumentation, herunder den bankgodkendelse af budgettet for 2011, som revisor angav at have inddraget som grundlag for sin revisionskonklusion. Revisor havde herved ikke godtgjort at have indhentet tilstrækkelig dokumentation for de foretagne vurderinger vedrørende going concern, herunder at en supplerende oplysning om kapitaltab var tilstrækkelig, hvorved revisor havde handlet i strid med god revisorskik.

For så vidt angår A ApS havde revisor på årsrapporten for 2010 afgivet en revisionserklæring dateret 20. april 2011 uden forbehold eller supplerende oplysninger. Konkursdekret blev afsagt i oktober 2011. Nævnet fandt i lighed med tilsynet, at revisor ikke havde dokumenteret, at der på erklæringstidspunktet var grundlag for at afgive påtegning uden modifikationer, idet de af revisor fremlagte e-mails fra virksomhedens bankforbindelse vedrørende fortsat finansiering samt e-mail fra virksomhedens største kreditor, F, med tilsagn om betalingsudskydelse begge var dateret efter datoen for revisorpåtegningen. Videre bemærkede nævnet, at der af e-mailen fra banken ikke fremgik et egentligt fuldt finansieringstilsagn, men alene en udvidet fakturabelåning, hvorfor denne e-mail – uanset om den eller lignende dokumentation måtte være indhentet inden påtegningens afgivelse – ikke kunne danne grundlag for en påtegning uden modifikationer. Nævnet fandt, at revisor ved ikke at have indhentet tilstrækkelig og rettidig dokumentation vedrørende usikkerhed om going concern som grundlag for den afgivne påtegning uden modifikationer for så vidt angår going concern havde overtrådt god revisorskik, herunder reglerne i erklæringsbekendtgørelsen.

Nævnet fandt endvidere revisor skyldig i klagepunkt 4 ved ikke at have taget forbehold for, at det af årsrapportens gengivelse af anvendt regnskabspraksis fremgik, at grunde og bygninger indregnedes til handelsværdien uden afskrivning, jf. årsregnskabslovens § 38, stk. 1, uanset at selskabets hovedaktivitet ikke var investeringsvirksomhed, som forudsat i årsregnskabslovens § 38, stk. 2. Nævnet fandt, at revisor derfor burde have taget forbehold for den regnskabsmæssige behandling af grunde og bygninger, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, nr. 1.

Revisor blev pålagt en bøde på 40.000 kr. Nævnet bemærkede vedrørende sanktionsfastsættelsen, at der måtte tages hensyn til, at de foreliggende dokumentationsmangler i forholdene 1 – 3 havde en alvorlig karakter også henset til, at der forelå flere overtrædelser.

Kendelse af 31. oktober 2014 i sag 164/2013

Revisortilsynet havde indbragt revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Tilsynet klagede over 1) manglende afkræftende konklusion i revisionspåtegningen i årsregnskabet for A ApS for 2011, 2) manglende forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven i revisionspåtegningen i årsregnskabet for B ApS for 2011 - der var ikke foretaget afskrivninger på ejendomme, 3) manglende revisionsdokumentation for væsentlige balanceposter, herunder ejendom (årsregnskabet for B ApS for 2011) og skatteaktiv (årsregnskabet for A ApS for 2011) - der forelå ikke tilstrækkelig dokumentation til at understøtte de afgivne revisionspåtegninger, 4) manglende revisionsdokumentation vedrørende going concern i årsregnskabet for A ApS for 2011, og 5) manglende omtale af væsentlige forhold i revisionsprotokollat for B ApS for 2011 og for A ApS for 2011.

Vedrørende A ApS fremgik det af årsregnskabet for 2011 bl.a., at selskabets egenkapital var negativ, og at den samlede aktivmasse på 1.118.993 kr. omfattede et skatteaktiv, herunder i form af fremførselsberettiget skattemæssigt underskud på 706.450 kr. Det fremgik endvidere, at regnskabet var aflagt med henblik på fortsat drift, men at indklagede tog forbehold for, at der blev tilført ny kapital, og at eksisterende kreditfaciliteter kunne opretholdes.

I revisionsprotokollen, der ikke var fremlagt for nævnet, var det ifølge tilsynet anført, at årsrapporten var udarbejdet i overensstemmelse med årsregnskabsloven og ikke havde givet anledning til væsentlige bemærkninger.

For 2012, der ikke var omfattet af klagen, realiserede A ApS et overskud og gjorde efter det oplyste brug af det omtalte skatteaktiv.

Vedrørende B ApS fremgik det af årsregnskabet for 2011 bl.a., at selskabets aktiver udgjorde ca. 4,3 millioner kr., hvoraf værdien af en udlejningsejendom udgjorde ca. 3,7 millioner kr. Den offentlige ejendomsvurdering var 2,9 millioner kr. Der var ikke foretaget afskrivninger på ejendommen. Det fremgik endvidere, at selskabets egenkapital var negativ med ca. 845.000 kr., og at der havde været negativt driftsresultat begge de to foregående år. Selskabets ledelse havde i ledelsesberetningen tilkendegivet, at ledelsen fortsat var villig til at finansiere selskabet. Revisor oplyste i årsregnskabet at have læst ledelsesberetningen.

Revisionsprotokollen, der ikke var fremlagt for nævnet, indeholdt efter det oplyste ikke oplysninger om usikkerhed vedrørende måling af ejendommen eller fortsat drift.

Nævnet anførte indledningsvist - med henvisning til revisors anbringende om, at kvalitetskontrollanten ikke reelt havde taget stikprøver, men på forhånd udvalgt regnskaber, hvori han forventede, at der ville kunne findes fejl - at det fulgte af dagældende retningslinjer fra Revisortilsynet for kvalitetskontrol, at kontrollanten "skal udtage de sager til kontrol, hvor der er størst risiko for fejl og mangler", jf. afsnit 6.5.3 i retningslinjerne for 2012, s. 28, dvs. den såkaldte risikobaserede tilgang. Nævnet fandt derfor ikke anledning til at tillægge den fremsatte kritik af kontrollantens fremgangsmåde betydning.

Vedrørende klagepunkt 1) udtalte nævnet, at nævnet ikke kunne tiltræde det af revisors advokat anførte om, at et regnskab alene skal aflægges under forudsætning om fortsat drift, såfremt selskabets økonomiske forhold medfører tvivl om, hvor vidt fortsat drift er mulig. Nævnet henviste i den forbindelse til årsregnskabslovens § 13. Nævnet fandt det imidlertid ikke godtgjort, at regnskabet ikke gav et retvisende billede af selskabets aktiver og passiver. Revisor blev derfor frifundet for dette klagepunkt.

Vedrørende klagepunkt 2) fandt nævnet ikke, at det var en fejl, at der ikke var foretaget afskrivning på B ApS's faste ejendom, men fandt, at revisor burde have taget

forbehold for mangelfuld beskrivelse af anvendt regnskabspraksis. Der forelå derfor en overtrædelse af revisorlovens § 16, stk.1.

Vedrørende klagepunkt 3) tiltrådte nævnet, at revisors revisionsdokumentation var mangelfuld, og at revisor herved i forbindelse med sin afgivelse af erklæring på årsrapporterne 2011 for A ApS og B ApS havde tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Vedrørende klagepunkt 4) tiltrådte nævnet, at revisors revisionsdokumentation også i forhold til dokumentation af going concern forudsætningen i A ApS' årsrapport 2011 var mangelfuld, og at revisor herved havde tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Vedrørende klagepunkt 5) anførte nævnet, at de revisionsprotokoller, som tilsynet henviste til, ikke var fremlagt for nævnet. Dette klagepunkt afvistes herefter.

Revisor pålagdes for de anførte forhold en bøde på 50.000 kr.

6.4.4.2 Aktionærlån

Se kendelsen nr. 105/2013 og 106/2013 nedenfor under pkt. 6.6.

6.4.5 Kvalitetsmangler ved andre dele af revisors bistand

Kendelse af 7. november 2014 i sag 107/2013

To klagerne indbragte deres revisor for Revisornævnet. Klagen angik, at der ikke ved indberetning af deres selvangivelser for indkomstårene 2007, 2008, 2009 og 2010 var oplyst, at klagernes ejendomme var udlejningsejendomme, hvorved klagerne kom til at betale ejendomsværdiskat af udlejningsejendomme. Nævnet var kompetent til at behandle klagen, idet revisor havde afgivet erklæringer vedrørende klagernes skattemæssige indkomst- og formueforhold for årene 2007 og 2008, og idet indklagede erkendte at have påtaget sig opgaven med at foretage indberetning af selvangivelsen til Skat. Revisor pålagdes en bøde for tilsidesættelse af god revisorskik på 10.000 kr. Klagerne for årene 2009 og 2010 blev afvist, idet revisor ikke havde afgivet erklæringer for det år.

Se også kendelse af 15. april 2014 i sg 85/2013.

6.4.6 Adfærdsmangler

Kendelse af 4. februar 2014 i sag 97/2012

Den tidligere hovedanpartshaver for et selskab, der var gået konkurs, var af konkursboet gjort personligt ansvarlig for et anpartshaverlån, idet revisor havde afgivet en supplerende oplysning herom på årsrapporten. Der blev klaget over, at revisor med urette havde anført den supplerende oplysning, at revisor havde indberettet årsrapporten til Erhvervsstyrelsen uagtet, klager var uenig i den supplerende oplysning og af den grund ikke havde underskrevet årsrapporten, samt at revisor fortsat tilbageholdt bilagsmateriale. Nævnet anførte, at klager i denne situation havde den fornødne retlige interesse i klagepunkterne, samt at nævnet var kompetent til også at behandle adfærdsklagerne. Nævnet afviste klagen over den supplerende oplysning med henvisning til, at der ikke var aflagt et regnskab. Revisor fandtes at have tilsidesat god revisorskik ved på egen hånd at have fremsendt regnskab til Erhvervsstyrelsen, idet

regnskabet fremtrådte som behørigt aflagt, hvilket ikke var tilfældet. Revisor blev pålagt en tillægsbøde på 25.000 kr.

Kendelse af 20. juni 2014 i sag 17/2014

Revisornævnet havde tidligere afsagt kendelse i sagen, der vedrørte tilbageholdelse af klagers originale regnskabsmateriale, og tildelt revisor en advarsel. Nævnet genoptog sagen på begæring af revisor, idet der var fremkommet nye faktiske oplysninger. I henhold til disse nye oplysninger lagde nævnet til grund, at revisor ved nævnets modtagelse af klagen havde udleveret det klager tilhørende regnskabsmateriale til Skat til brug for efterforskningen af en politianmeldelse. Revisor blev derfor frifundet. Et af nævnets medlemmer dissentierede med følgende bemærkning: *"Jeg finder, at indklagede ved ikke at oplyse klager om, at det originale regnskabsmateriale var udleveret til tredjemand (SKAT) – eller have sikret sig, at der blev taget kopi af materialet til klagers eventuelle brug – har tilsidesat god revisorskik"*.

Se tillige kendelse af 15. april 2014 i sag 77/2012 refereret under pkt. 6.5.2.3

6.5 Revisortilsynet

6.5.1.1 Afgrænsning i forhold til Erhvervsstyrelsen

Ingen sager i beretningsåret.

6.5.1.2 Udøvelsen af Revisortilsynets påtalebeføjelse

Kendelse af 1. september 2014 i sag 175/2013

Revisortilsynet indklagede revisor for overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen i to tilfælde. Revisor var ikke blevet hørt af kontrollanten inden, kontrollanten sendte sin erklæring frem til Revisortilsynet. Nævnet traf afgørelse om, at Revisortilsynets afgørelse var ugyldig med følgende præmis:

"Revisornævnet lægger som ubestridt til grund, at den indklagede den 2. november 2012 har underskrevet på de af kontrollanten udfyldte checklister 4a vedrørende såvel ApS1 som for ApS2. Det fremgår af de erklæringer, som den indklagede underskrev, at indklagede har drøftet kontrollantens konklusioner og eventuelle forbedringsforslag med kontrollanten og har haft mulighed for at komme med supplerende bemærkninger. Nævnet lægger endvidere som ubestridt til grund, at indklagede ikke har haft lejlighed til at gøre sig bekendt med og udtale sig om kontrollantens erklæring af 14. november 2012.

Det fremgår af de af Revisortilsynet udstedte Retningslinjer for gennemførelse af kvalitetskontrol og rapportering herom fra juni 2012, afsnit 7.10, "Rapportering til den kontrollerede virksomhed", at kvalitetskontrollanten "snarest" skal udarbejde sin erklæring og eventuel rapport, jf. bekendtgørelsens § 21 (Bekendtgørelse nr. 625 af 14. juni 2012 om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed). Kvalitetskontrollanten skal rapportere til den kontrollerede revisionsvirksomhed om resultatet af kvalitetskontrollen. Med henblik på at undgå, at eventuelle uenigheder om faktuelle forhold i forbindelse med den gennemførte kvalitetskontrol giver anledning til misforståelser, skal kontrollanten – forinden fremsendelse af den endelige erklæring og eventuelle rapport – forelægge erklæringen for den kontrollerende virksomhed og specielt give

denne lejlighed til at kommentere forhold, der kan give anledning til forbehold eller supplerende oplysninger.

Nævnet finder, at revisionsvirksomheden og dermed også den indklagede revisor – i strid med de gældende retningslinjer - ikke har haft lejlighed til at udtale sig om resultatet af kvalitetskontrollen og erklæringens indhold, idet revisionsvirksomheden og dermed indklagede, aldrig har fået fremsendt udkast til erklæring med en tidsfrist til at afgive eventuelle bemærkninger. Dette forhold indebærer, at den gennemførte kvalitetskontrol, herunder kontrollen vedrørende enkeltsager udført af indklagede, er behæftet med en så væsentlig forvaltningsretlig mangel, at den ikke kan danne grundlag for gennemførelsen af en disciplinærstraffesag med et fældende udfald mod indklagede. Det forhold, at den indklagede under kontrolbesøget på et bilag, der er en del af kontrollantens arbejds papirer, i forbindelse med kontrollen har underskrevet en erklæring om, at indklagede har drøftet kontrollantens konklusioner og eventuelle forbedringsforslag med kontrollanten og har haft mulighed for at komme med supplerende bemærkninger, kan ikke føre til et andet resultat, idet den indklagede ikke har haft lejlighed til på skriftligt grundlag at se det samlede resultat af kvalitetskontrollen, herunder erklæringens indhold, sammenholdt med, at mundtlig partshøring på stedet i forbindelse med tilsynsbesøg alene bør anvendes, forudsat der er tale om enkle og forholdsvis overskuelige oplysninger, og at parten bliver bedt om at fremkomme med sine eventuelle bemærkninger hertil.

Den efterfølgende høringsproces i Revisortilsynet og under sagens behandling i Revisornævnet kan ikke føre til et andet resultat, jf. også nævnets afgørelser i sagerne 53&54/2012 og 104/2011."

Revisor blev herefter frifundet.

6.5.2 Standardbøden ved virksomhedsansvar for mangler ved kvalitetsstyringssystem

6.5.2.1 Når et kvalitetsstyringssystem slet ikke er anskaffet

Kendelse af 19. september 2014 i sagerne 155/2013 og 156/2013

Revisortilsynet havde indbragt såvel revisionsvirksomheden som revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Over for revisionsvirksomheden havde tilsynet klaget over, at virksomheden ikke havde etableret, implementeret og anvendt et hensigtsmæssigt kvalitetsstyringssystem. Over for revisor personlig havde tilsynet klaget over, at revisor i samtlige 4 kontrollerede enkeltsager havde foretaget mangelfuld planlægning, at det udførte arbejde var utilstrækkeligt og kun delvist dokumenteret, og at revisionspåtegningen var dateret før ledelsespåtegningen. I en af sagerne havde tilsynet endvidere klaget over, at revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen, idet det afgivne forbehold i revisionspåtegningen ikke havde givet anledning til modifikation af konklusionen, og at der ikke var taget forbehold for, at årsregnskabet ikke var aflagt i overensstemmelse med årsregnskabslovens §§ 43, 53 og 64. Revisornævnet fandt det godtgjort, at revisionsvirksomheden ikke havde et skriftligt eller elektronisk kvalitetsstyringssystem og følgelig heller ikke kunne dokumentere anvendelsen heraf. Nævnet udtalte, at pligten til at sørge for, at det obligatoriske kvalitetsstyringssystem er etableret og anvendes ved udførelsen af erklæringsarbejde, påhviler revisionsvirksomheden som sådan, og at dette også gælder i små revisionsvirksomheder, der drives af indehaveren alene eller uden andre medarbejdere med revisionsuddannelse. Nævnet fandt således revisionsvirksomheden skyldig i klagen og pålagde virksomheden en bøde på 100.000 kr. Revisor personligt blev også fundet skyldig i de

rejste klagepunkter. Da overtrædelserne vedrørende de formelle dokumentationskrav måtte anses som et udslag af fraværet af et kvalitetsstyringssystem i revisionsvirksomheden, hvilket samtidig var sanktioneret over for virksomheden, lod nævnet i overensstemmelse med sædvanlig nævnspraksis den bøde, som revisor havde forskyldt herfor, bortfalde. Revisor blev for klagepunkterne over indholdsmæssige mangler ved det udførte erklæringsarbejde pålagt en bøde på 25.000 kr.

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

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

Kendelse af 15. april 2014 i sag 77/2012

Revisortilsynet havde indbragt såvel revisionsvirksomheden som revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Overfor begge de indklagede havde tilsynet klaget over, at de ikke havde samarbejdet loyalt om kvalitetskontrollen, herunder at der var afgivet urigtige oplysninger. Over for revisionsvirksomheden havde tilsynet videre klaget over, at kvalitetsstyringssystemet ikke i tilstrækkeligt omfang var tilpasset virksomheden og ikke indeholdt tilstrækkelige procedurer for forbud mod selvrevision og egeninteresser, tavshedspligt og procedurer for handling ved konstateringer i forbindelse med hvidvask m.v. samt, at kvalitetsstyringssystemet ikke anvendtes fuldt ud, idet der var foretaget mangelfuld planlægning, og at det udførte arbejde og omfanget heraf var utilstrækkeligt og kun delvis dokumenteret. Over for revisor personligt havde tilsynet videre klaget over mangelfuld planlægning og dokumentation af det udførte arbejde, herunder at der i en revisionsopgave ikke var dokumentation for, at varelageret var kontrolleret eller revideret, at revisionspåtegningen på årsrapporten for et selskab ikke var i overensstemmelse med arbejdsrapporterne, at der manglede supplerende oplysning om et ulovligt anpartshaverlån i en revisionspåtegning på årsrapporten for et selskab og over manglende forbehold i en revisionspåtegning på årsrapporten for et selskab vedrørende, at årsrapporten ikke var aflagt i overensstemmelse med årsregnskabsloven. Endelig var der klaget over, at revisionspåtegningen på årsrapporten for et selskab manglede angivelse af, hvilken revisionsvirksomhed påtegningen var afgivet igennem. Nævnet afviste klagepunkterne vedrørende manglende loyalt samarbejde om kvalitetskontrollen, idet disse klagepunkter ikke var omfattet af nævnets kompetence, som denne er fastlagt i revisorlovens § 43, stk. 5 og stk. 3, og bemærkede, at revisorlovens § 14, stk. 2, jf. § 29 regulerer Erhvervsstyrelsens reaktionsmuligheder i tilfælde, hvor en revisionsvirksomhed ikke underkaster sig reglerne om kvalitetskontrol. Revisionsvirksomheden fandtes i øvrigt skyldig i den rejste klage og blev pålagt en bøde på 100.000 kr. Revisor personligt blev frifundet for klagepunktet vedrørende manglende supplerende oplysninger om et ulovligt anpartshaverlån, men blev i øvrigt fundet skyldig i den rejste klage. Bøden fastsattes – henset til at en række af klagepunkterne vedrørte ikke blot formelle dokumentationskrav, men substantielle mangler ved det udførte erklæringsarbejde - til en tillægsbøde på 50.000 kr., idet overtrædelserne var begået forud for nævnets kendelse af 5. oktober 2012, ved hvilken revisor var pålagt en bøde på 125.000 kr. for inhabilitet.

Kendelse af 11. juni 2014 i sagerne 165 og 166/2013

Revisortilsynet havde klaget over, at en revisionsvirksomheds kvalitetsstyringssystem var mangelfuldt, idet systemet ikke indeholdt tilstrækkelige procedurer for ajourføring og procedurerne for vurdering af uafhængighed. Endvidere var revisor personligt indklaget for at have tilsidesat god revisorskik, idet planlægning, udførelse og konklusioner i samtlige af de 4 gennemgåede revisions-sager var mangelfulde, ligesom der ikke forelå tilstrækkelig dokumentation til at understøtte de afgivne revisionspåtegninger. Hverken virksomheden eller indklagede personligt havde afgivet indlæg i sagen. Nævnet fandt Revisortilsynets klage godtgjort. Virksomheden ikendtes en bøde på 100.000 kr., mens den forskyldte straf for revisor personligt – idet der var tale om en enkeltmandsvirksomhed – bortfaldt, idet overtrædelserne ansås for at være sanktioneret over for virksomheden.

Kendelse af 1. juli 2014 i sagerne 142 og 143/ 2013

Revisortilsynet havde indbragt såvel revisionsvirksomheden som revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Overfor revisionsvirksomheden havde tilsynet klaget over, at kvalitetsstyringssystemet indeholdt væsentlige mangler, idet kvalitetsstyringssystemet ikke indeholdt tilstrækkelige procedurer for løsning af erklæringsopgaver og dermed ikke sikrede, at dokumentation for planlægning og udførelse af henholdsvis revisions- og reviewopgaver levede op til god revisorskik, herunder at der kunne indhentes tilstrækkelig og egnet dokumentation til at kunne afgive såvel revisions- som reviewerklæringer, som overholdt erklæringsbekendtgørelsen. Tilsynet havde videre klaget over, at revisionsvirksomheden ikke havde sikret, at systemet blev anvendt ved løsningen af konkrete arbejdsopgaver. Overfor revisor personligt havde tilsynet klaget over, at revisor i samtlige seks gennemgåede konkrete sager havde tilsidesat god revisorskik, herunder manglende forbehold i revisorerklæringerne i alle 6 sager. Nævnet fandt tilsynets klage bevist, og revisionsvirksomheden pålagdes en bøde på 100.000 kr. Nævnet anførte i forbindelse med sanktionen følgende: "*Det forbehold, at den indklagede revisionsvirksomhed som anført af Revisortilsynet har været underlagt Revisortilsynets kvalitetskontrol i årene 2004, 2005, 2006/2007, 2008, 2009, 2010 og 2012 og i tilknytning hertil har været indbragt for nævnet for så vidt angår de gennemførte kvalitetskontroller for årene 2006/2007, 2008 og 2009, kan ikke føre til et andet resultat, herunder en højere bøde, hvorved bemærkes, at revisionsvirksomheden, ..., ikke tidligere er idømt straf af nævnet.*"

I overensstemmelse med nævnets faste praksis bortfaldt den disciplinærstraf, som revisor - der tillige var virksomhedens indehaver - personligt havde forskyldt vedrørende klagepunkter i relation til virksomhedens overtrædelse, men blev for de øvrige overtrædelser vedrørende indholdsmæssige mangler ved det udførte arbejde selvstændigt sanktioneret med en bøde på 50.000 kr. Nævnet anførte i forbindelse med sanktionen følgende: "*Ved fastsættelse af bøden for disse forseelser har nævnet taget i betragtning, at det anses for en grov overtrædelse af god revisorskik, at det er konstateret overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen – manglende forbehold - i samtlige de 6 gennemgåede konkrete enkeltsager*".

Kendelse af 4. juli 2014 i sag 147/2013

Revisortilsynet havde indbragt såvel revisionsvirksomheden som revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Over for revisionsvirksomheden havde tilsynet klaget over, at kvalitetsstyringssystemet ikke anvendtes i tilstrækkeligt omfang, og at det ikke indeholdt procedurer for overvågning, hvilket havde medført, at der ikke var udført overvågning siden 2006. Over for revisor personligt havde tilsynet klaget over,

at det udførte arbejde på erklæringsopgaver var utilstrækkeligt, herunder at planlægning og dokumentation af det udførte arbejde var mangelfuldt. Revisionsvirksomheden, der i det væsentlige erkendte forseelserne, blev fundet skyldig i de rejste klager. Revisionsvirksomheden var tidligere ved nævnets kendelse af 28. august 2007 blevet tildelt en advarsel, idet virksomhedens kvalitetsstyringssystem ikke levede op til lovgivningens krav, og bøden blev fastsat under hensyn hertil, således at den tidligere afgørelse blev tillagt gentagelsesvirkning, jf. princippet i straffelovens § 81. For dette anden gangstilfælde, hvor der i første gangstilfældet alene var givet en advarsel, blev revisionsvirksomheden pålagt en bøde på 120.000 kr. Revisor personligt blev også fundet skyldig i klagen. Da overtrædelserne måtte anses som et udslag af, at det kvalitetsstyringssystem, som revisionsvirksomheden havde anskaffet, ikke blev anvendt, hvilket samtidig var sanktioneret over for virksomheden, der var en personligt drevet enkeltmandsvirksomhed, lod nævnet i overensstemmelse med sædvanlig nævnspraksis den bøde, som revisor havde forskyldt, bortfalde.

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

Kendelse af 11. juni 2014 i sagerne 179 og 180 /2013

Revisortilsynet havde indbragt såvel revisionsvirksomheden som revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Over for revisionsvirksomheden havde tilsynet klaget over, at virksomheden ikke havde sikret, at kvalitetsstyringssystemet anvendtes ved løsning af erklæringsopgaver, hvilket medførte, at det udførte arbejde var mangelfuldt, ligesom der ikke havde været udført efterfølgende overvågning i revisionsvirksomheden. Overfor revisor personligt havde tilsynet klaget over, at revisor havde tilsidesat god revisorskik i de 4 gennemgåede revisionsager, idet planlægning, udførelse og konklusioner var mangelfulde, ligesom der ikke forelå tilstrækkelig dokumentation til at understøtte de afgivne revisionspåtegninger. Tilsynet havde endvidere klaget over, at planlægning, udførelse og konklusioner i begge gennemgåede reviewsager var mangelfulde. Hverken virksomheden eller revisor personligt havde afgivet indlæg i sagen. Nævnet fandt Revisortilsynets klage godtgjort. Virksomheden ikendtes en bøde på 100.000 kr., mens den forskyldte straf for revisor personligt – idet der var tale om en enkeltmandsvirksomhed – bortfaldt, idet overtrædelserne ansås for at være sanktioneret over for virksomheden.

Kendelse af 1. juli 2014 i sagerne 98 og 99/2013

Revisortilsynet havde indbragt såvel revisionsvirksomheden som revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Over for revisionsvirksomheden havde tilsynet klaget over, dels at revisionsvirksomhedens efterfølgende overvågning af enkeltsager var gennemført i strid med god revisorskik, fordi virksomhedens ejer, der selv havde udført revisionsopgaven og afgivet revisorerklæring, personligt foretog overvågningen, dels at revisionsvirksomheden ikke havde sikret tilstrækkelig anvendelse af kvalitetsstyringssystemet for så vidt angik udførelse af review. Overfor revisor personligt havde tilsynet klaget over, at erklæringsbekendtgørelsen og god revisorskik var overtrådt, idet der ikke var taget forbehold for manglende noteoplysninger vedrørende finansielle anlægsaktiver, idet de udførte review i de 4 gennemgåede reviewsager ikke var dokumenterede, og idet revisionsprotokollaterne vedrørende revisionen af 2 årsregnskaber var mangelfulde.

Vedrørende klagepunktet angående overvågning af enkeltsager udtalte nævnet følgende:

“Det fremgår blandt andet af ISQC 1 vedrørende overvågning, afsnit A68, om særlige overvejelser vedrørende mindre firmaer, at i de mindre firmaer kan det være nødvendigt, at overvågningsprocedurerne udføres af personer, som er ansvarlige for udformningen og implementeringen af firmaets kvalitetsstyringspolitikker og -procedurer, eller som kan være involveret i kvalitetssikringsgennemgangen af en opgave. Et firma med begrænset antal medarbejdere kan vælge at bruge en passende kvalificeret ekstern person eller et andet firma til at udføre kontrol af opgave samt andre overvågningsprocedurer. Det fremgår endvidere af afsnit 48 blandt andet, at man for at sikre en kontrollants objektivitet kan pege på en anden person i firmaet eller en tilstrækkelig kvalificeret ekstern person til at udfylde rollen som enten kvalitetssikringskontrollant eller den person, der fagligt konsulteres på opgaven.

Selv om det ikke ganske klart fremgår af ordlyden af ISQC 1, afsnit A68, der ikke alene omfatter enkeltpraktiserende revisorer, jf. fx afsnit A72, men omfatter såvel mindre revisionsfirmaer som enkeltmandsvirksomheder, finder Revisornævnet, at det ved en umiddelbar læsning og set i lyset af de i øvrigt gældende bestemmelser for en revisors uafhængighed som offentlighedens tillidsrepræsentant, herunder afsnit 48, at der ikke kan være tvivl om, at en efterfølgende overvågning af et kvalitetsstyringssystem kan udføres af revisionsvirksomhedens ejer, men ikke af den revisor, der har udført revisionsopgaven i de sager, der er blevet udvalgt. Denne – logiske – fortolkning understøttes også af, at det i afsnit A68 netop ikke er anført, at overvågningen/tjekket af den/de konkrete sag/sager kan udføres af den for sagen ansvarlige revisor.”

Revisionsvirksomheden blev på den baggrund kendt skyldig i overtrædelse af god revisorskik.

Vedrørende klagepunktet angående anvendelsen af kvalitetsstyringssystemet fandt nævnet på baggrund dels af de af de indklagede fremlagte generelle standarder for udførelse af review, dels af de gennemgåede 4 reviewsager, at det var bevist, at revisionsvirksomheden havde forsømt sin pligt til at udføre erklæringsarbejde vedrørende reviewsager under anvendelse af et tilstrækkeligt kvalitetssikringssystem. Revisionsvirksomheden pålagdes en bøde på 100.000 kr.

Nævnet fandt revisor personligt skyldig i blandt andet at have undladt at tage forbehold for manglende omtale af noteoplysninger eller omtale af virksomhedens kapitalandel i revisionspåtegningen på den pågældende årsrapport, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, nr. 2, jf. årsregnskabslovens § 72, stk. 1, samt for ikke tilstrækkeligt at have dokumenteret sin planlægning, bl.a. vurdering af uafhængighed, ikke tilstrækkeligt at have dokumenteret stillingtagen til væsentlighed og ikke i tilstrækkeligt omfang at have beskrevet og dokumenteret de analyser og forespørgsler, der skulle udføres eller var blevet udført i forbindelse med reviewet for så vidt angår de 4 reviewsager. Endvidere blev revisor fundet skyldig i at have afgivet mangelfulde revisionsprotokollater. I overensstemmelse med nævnets faste praksis bortfaldt den disciplinærstraf, som den medindklagede revisor - der tillige var virksomhedens indehaver - personligt havde forskyldt vedrørende klagepunkt for de 4 reviewsager. De øvrige overtrædelser blev selvstændigt sanktioneret med en bøde på 10.000 kr.

6.5.3 Anvendelsesområdet for strafbortfald

6.5.4 Flere tilfælde til samtidig påkendelse og gentagelsesvirkning

6.5.5 Virksomhedsansvarets ophør

Se sag 66/2009 m.fl. refereret under afsnit 6.5.1.

6.5.6 Kontrollanten indklages

Ingen sager i beretningsåret.

6.6 Visse spørgsmål om strafskyld og strafudmåling

Kendelse af 28. maj 2014 i sagerne 105/2013 og 106 /2013

Revisortilsynet havde indbragt revisor og dennes revisionsvirksomhed for nævnet. Tilsynet havde klaget over, at revisor ikke havde afgivet en supplerende oplysning om et ulovligt ledelseslån, ikke havde taget forbehold for manglende overholdelse af årsregnskabsloven, at revisionsdokumentationen i 6 ud af 6 sager var mangelfuld, samt at revisionspåtegningen i 4 tilfælde ikke indeholdt revisors navn og titel, ligesom det ikke fremgik, at der var tale om en godkendt revisionsvirksomhed. Klagen over virksomheden angik utilstrækkelig anvendelse af kvalitetsstyringssystemet, idet revisionsdokumentationen i 6 ud af 6 sager var mangelfuld. Nævnet fandt både revisor og revisionsvirksomheden skyldig i overensstemmelse med klagen. Revisor var ved en nævnskendelse, som var afsagt efter de nu begåede forhold, idømt en bøde på 75.000 kr. På denne baggrund blev revisor ikke pålagt nogen tillægsstraf. Revisionsvirksomheden var ligeledes ved en nævnskendelse, som også var afsagt efter det nu begåede forhold, idømt en bøde på 100.000 kr. Revisionsvirksomheden blev herefter pålagt en tillægsbøde på 50.000 kr.

6.6.1 Bagatelgrænse

6.6.2 Gentagelsesvirkning

Se kendelse af 12. december 2014 i sag 45/2014 refereret under afsnit 6.4.4 og kendelse af 4. juli 2014 i sag 147/2013 refereret under afsnit 6.5.2.3.

6.6.3 Frakendelse

Spørgsmålet har været behandlet i sag 66-70/2009 og 63 og 64/2013 – se kendelse af 27. august 2014 refereret under pkt. 6.4.3.2.

6.6.4 Andre forhold af betydning for strafudmålingen

Kendelse af 5. december 2014 i sagerne 25 og 26/2014

Revisortilsynet havde indbragt såvel revisionsvirksomheden som revisor personligt i forbindelse med en kvalitetskontrol. Over for revisionsvirksomheden havde tilsynet klaget over, at kvalitetsstyringssystemet var mangelfuldt og over for revisor person-

ligt havde tilsynet klaget over, at der var mange fejl og mangler i de gennemgåede konkrete sager. Revisionsvirksomheden blev anset med en bøde på 100.000 kr. Revisor personligt blev for overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen pålagt en bøde på 15.000 kr. Om sanktionsfastsættelsen udtalte nævnet: *” Nævnet har ved bødens størrelse taget hensyn til indklagedes alder på over 70 år og til, at indklagede har deponeret sin beskikkelse”*.

Se kendelse af 12. december 2014 i sag 45/2014 refereret under afsnit 6.4.4.

Se endvidere sag 29/2014 og 28/2014 refereret under afsnit 6.1.

6.7 Visse sagsbehandlingsspørgsmål

6.8 Fuldbyrkelse

6.9 Domstolsprøvelse af Revisornævnets afgørelser

I årsberetningen for 2012 er side 36 omtalt sagen 37/2009, i hvilken byretten tilsidesatte Nævnets afgørelse. Sagen er efter beretningsperiodens udløb afgjort ved landsretten, der ændrede byrettens afgørelse, således at Nævnet fik fuldt medhold.

De i årsberetningen for 2013 side 44 omtalte sager nr. 1 og 49/2011 er ligeledes efter beretningsperiodens udløb afgjort ved landsretten, således, at Nævnet har fået fuldt medhold.

Den i årsberetningen for 2013 samme sted omtalte sag nr. 61/2010 og 61/2012 er efter beretningsperiodens udløb på ny behandlet ved Nævnet. Der vil blive redegjort nærmere for sagen i Nævnets årsberetning for 2015.