
Revisornævnets Årsberetning 2019

Revisornævnets Årsberetning 2019

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

Indhold

1. Formandens beretning for 2019	4
2. Nævnets kontaktoplysninger	4
3. Nævnets sammensætning i 2019	5
4. Værd at vide – nogle korte spørgsmål og svar	7
4.1. Hvem kan klage? ¹	7
4.2. Koster det noget at klage? ²	7
4.3 Hvem kan der klages over? ³	7
4.4. Hvad kan der klages over? ⁴	7

4.5. Gælder der en klagefrist? ⁵	8
4.6. Hvordan klages der? ⁶	8
4.7. Hvordan behandles sagen? ⁷	8
4.8. Hvad kan Nævnets afgørelse gå ud på? ⁸	8
4.9. Hvornår kan Nævnets afgørelse forventes?	9
4.10. Er det muligt at klage over Nævnets afgørelse? ⁹	9
4.11. Hvor kan man læse mere?	9
5. Årets statistik	10
6. Revisornævnets praksis i beretningsperioden.....	12
6.1. Revisornævnets kompetence og reaktionsmuligheder	13
6.1.1. Personel kompetence	13
6.1.2. Saglig kompetence	13
6.2. Disciplinæransvaret	16
6.3. Påtaleret.....	16
6.3.1. Retlig interesse	16
6.3.2. Udøvelse af klagebeføjelse - repræsentation og succession.....	21
6.3.3. Forældelse	21
6.3.4. Klagens indhold og form	21
6.4. Erklæringsarbejde	26
6.4.1. Erklæringsafgivelse	26
6.4.2. Ikke udelukkende til hvervgivers brug.....	27
6.4.3.1. Mangler ved registreringer	27
6.4.3.2. Inhabilitet.....	27
6.4.3.3. Krydsrevision.....	28
6.4.4. Kvalitetsmangler ved selve erklæringen.....	28
6.4.4.1. Hvor meget kan der kræves af revisors revision	28
6.4.4.2. Helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen	31
6.4.4.3. Manglende forbehold og afkræftende konklusion.....	33
6.4.4.4. Revisionsprotokol	36
6.4.4.5. Banksag.....	38
6.4.4.6. Frifindelse eventuelt kombineret med afvisning.....	44
6.4.5. Adfærdsmangler	51
6.5. Tilsynet	52
6.5.1. Mangler ved kvalitetsstyringssystem	52

6.5.1.1. Når et kvalitetsstyringssystem slet ikke er anskaffet	6.5.1.2. Når et kvalitetsstyringssystem er anskaffet (og evt. installeret), men ikke taget i brug	52
6.5.1.3. Når et kvalitetsstyringssystem er anskaffet, installeret og taget i brug, men systemet		52
lever efter sit indhold ikke op til gældende krav		52
6.5.1.4. Når et kvalitetsstyringssystem, der er tilfredsstillende efter sit indhold, både er anskaffet, installeret og taget i brug, men anvendelsen (efterlevelsen) af systemet er i væsentlig grad utilstrækkelig		52
6.6.2. Gentagelsesvirkning.....		54
6.6.2.1. Princippet i straffelovens § 81		54
6.6.2.2. Princippet i straffelovens § 89		54
6.6.2.3. Princippet i straffelovens § 81 og § 89 i kombination		55
6.6.3. Frakendelse.....		55
6.6.3.1. Ubetinget frakendelse		55
6.6.3.2. Betinget frakendelse.....		55
6.6.4. Andre forhold af betydning for strafudmålingen		55
6.7. Visse sagsbehandlingsspørgsmål		56
6.7.1. Sambehandling		56
6.7.2. Offentlige møde i Revisornævnet.....		58
6.7.3. Aktindsigt.....		59
6.8. Domstolsprøvelse af Revisornævnets afgørelser		60

1. Formandens beretning for 2019

Hermed afgives beretning for Revisornævnet for 2019.

Nævnet har i 2019 modtaget 46 sager, hvilket er det laveste antal i en længere årrække, jf. den nedenfor side 12 ff. optrykte oversigt. Lidt over halvdelen af klagerne er i beretningsåret indgivet af Erhvervsstyrelsen, der efter lovændringen i 2016 nu er tilsynsmyndighed overfor revisorerne.

Nævnet har 2019 afholdt 4 ordinære møder. Den i forhold til tidligere begrænsede mødeaktivitet illustrerer det faldende sagsantal, jf. også nedenfor om omfanget af pålagte bøder.

Nævnet har i beretningsåret pålagt bøder for i alt 730.000 kr. Det i forhold til tidligere år beskedne beløb er både udtryk for, at der har været færre sager, og for at Nævnet har fastsat sanktioner i overensstemmelse med bemærkningerne til lov nr. 631 af 8. juni 2016, der forudsætter, at mindre alvorlige forseelser udløser en advarsel.

Nævnet har ikke i beretningsåret haft anledning til at frakende en indklaget revisor dennes godkendelse, hverken betinget eller ubetinget.

Nævnet har fortsat ikke modtaget sager, der er omfattet af revisorlovens §§ 44a – 44b om tilsidesættelse af de pligter, der påhviler visse virksomheder af interesse for offentligheden og ledelse og revisionsudvalg i sådanne virksomheder.

Henrik Bitsch
Formand

2. Nævnets kontaktoplysninger

Revisornævnet Toldboden
2
8800 Viborg

Telefon 72 40 56 00

Sekretariatets åbningstid: Hverdage fra kl. 9.00 – 15.00

Sekretariatet er i løbet af 2019 blevet betjent af:

Juridisk sekretær Cecilie Kruse
Juridisk sekretær Stine Fink Nielsen
Fuldmægtig Daniel Munck Søe Jensen
Fuldmægtig Camilla Lützner
Fuldmægtig Tanja Rosendahl Bøtker
Kontorfuldmægtig Carina Storgaard
Overassistent Louise Dollaris Mulbjerg Karup
Afdelingsleder Sarah Stenberg Dam

Nævnets hjemmeside: [Revisornævnet i Nævnenes Hus](#)

Nævnets e-mailadresse: revisor@naevneneshus.dk

3. Nævnets sammensætning i 2019

Formandskab:

Formand: Landsdommer Henrik Bitsch.
Næstformand: Dommer Marianne Madsen.

Nævnet havde frem til 1. september 2019 følgende øvrige medlemmer:

Godkendte revisorer:

Statsautoriseret revisor Erik K. Nielsen, Beierholm Hobro
Statsautoriseret revisor Jørn Haagensen, Jørn Haagensen statsautoriseret revisionselskab
Statsautoriseret revisor Per Erik Johanessen, Deloitte
Statsautoriseret revisor Poul Erik Gram Olsen, E&Y
Statsautoriseret revisor Rikke Lund-Kühl, PwC
Statsautoriseret revisor Sten Lauritzen, Christensen Kjærulff
Statsautoriseret revisor Per Kristensen, 2+ Revision Statsaut. Revisorer ApS
Statsautoriseret revisor Søren Loyola Bro Søndergaard, Revisionsfirmaet Albrechtsen
Registreret revisor Dorte Lodahl Krusaa, Dansk Revision
Registreret revisor Peter Rose, Registreret revisionsvirksomhed Peter Rose

Repræsentanter for regnskabsbrugere:

Advokat Ulla Brandt, Dansk Erhverv

Afdelingsdirektør Bo Dam Klausen, Nordea
Forhenværende chef for virksomhedsrelationer Birthe Werner
Chefkonsulent Kristian Koktvedgaard, Dansk Industri
Erhvervsjuridisk chef Sven Petersen, Dansk Erhverv
Afdelingsdirektør Terese Dissing, Nykredit
Corporate controller Gitte Poulsen, H. Lundbeck A/S
Funktionsdirektør Jens Borum, Jyske Bank
Senior vice president Annette Schmidt, Egmont
CEO Henrik G. Bak, Haldor Topsøe Holding
Advokat Christian H. M. Michaelsen, Arbejdsgiverne
Juridisk chef Anne Vibeke Gregersen, Arbejdsgiverne

Nævnet havde efter 1. september 2019 følgende øvrige medlemmer:

Godkendte revisorer:

Statsautoriseret revisor Poul Erik Gram Olsen, Ernst og Young
Statsautoriseret revisor Jens Otto Damgaard, JOD Advice
Statsautoriseret revisor Jørn Haagenen, Jørn Haagenen Statsautoriseret Revisionselskab Statsautoriseret revisor Per Erik Johannessen, Deloitte
Statsautoriseret revisor Sten Lauritzen, Christensen Kjærulff
Statsautoriseret revisor Rikke Lund-Kühl, PwC
Statsautoriseret revisor Søren Loyola Bro Søndergaard, Revisionsfirmaet Albrechtsen
Statsautoriseret revisor Per Kristensen, 2+ Revision Statsaut. Revisorer ApS Statsautoriseret revisor Jens Skovby, RevisorGruppen Danmark
Registreret revisor Peter Rose, Registreret Revisionsvirksomhed Peter Rose Registreret revisor Dorte Lodahl Krusaa, Dansk Revision

Repræsentanter for regnskabsbrugere:

Advokat Ulla Brandt, Dansk Erhverv
Afdelingsdirektør Bo Dam Klausen, Nordea
Senior vice president Britta Veis Jensen, Danish Crown
Overenskomstchef Bjørn Baltzer Carlsen, Arbejdsgiverne
Chefkonsulent Kristian Koktvedgaard, Dansk Industri
Erhvervsjuridisk chef Sven Petersen, Dansk Erhverv
Afdelingsdirektør Terese Dissing, Nykredit
Revisionschef Dorthe Tolborg, Danske Bank Funktionsdirektør Jens Borum, Jyske Bank
Senior vice president Annette Schmidt, Egmont
CEO Henrik G. Bak, Haldor Topsøe Holding
Underdirektør Jan E. Schmidt, TEKNIQ Arbejdsgiverne

4. Værd at vide – nogle korte spørgsmål og svar

I oversigtsform gives her svar på 11 af de hyppigst forekommende spørgsmål.

Svarene er tænkt som en kortfattet information og kan derfor kun afspejle de vigtigste hovedregler. I øvrigt henvises til afsnit 6 om Nævnets praksis.

4.1. Hvem kan klage?¹

Man kan kun klage, hvis man har en **anerkendelsesværdig interesse i at klage**.

Heri ligger først og fremmest, at klageren har været kunde hos revisor.

Hvis klageren ikke har været kunde, kan man kun klage, hvis man på anden måde er blevet berørt af det arbejde, som revisor har udført, navnlig ved at have disponeret i tillid til rigtigheden af det pågældende arbejde.

4.2. Koster det noget at klage?²

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

4.3 Hvem kan der klages over?³

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

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

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

4.4. Hvad kan der klages over?⁴

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

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

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

4.5. Gælder der en klagefrist?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, hvor Nævnet modtager klagen.

4.6. Hvordan klages der?6

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

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

4.7. Hvordan behandles sagen?7

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

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

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

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

4.8 Hvad kan Nævnets afgørelse gå ud på?8

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

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

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

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

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

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

4.9. Hvornår kan Nævnets afgørelse forventes?

Nævnets gennemsnitlige sagsbehandlingstid, dvs. fra klagen modtages til en afgørelse foreligger, har i beretningsåret ligget på 219 dage.

4.10. Er det muligt at klage over Nævnets afgørelse?

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

4.11. Hvor kan man læse mere?

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

Noter:

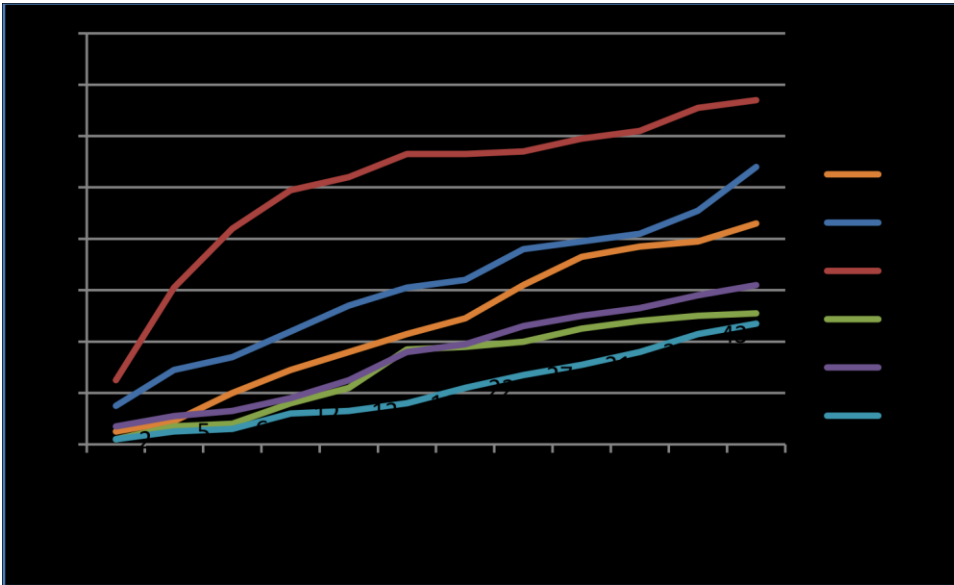
"RL" henviser til revisorloven, medens "BKG" henviser til bekendtgørelsen om Revisornævnet.

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

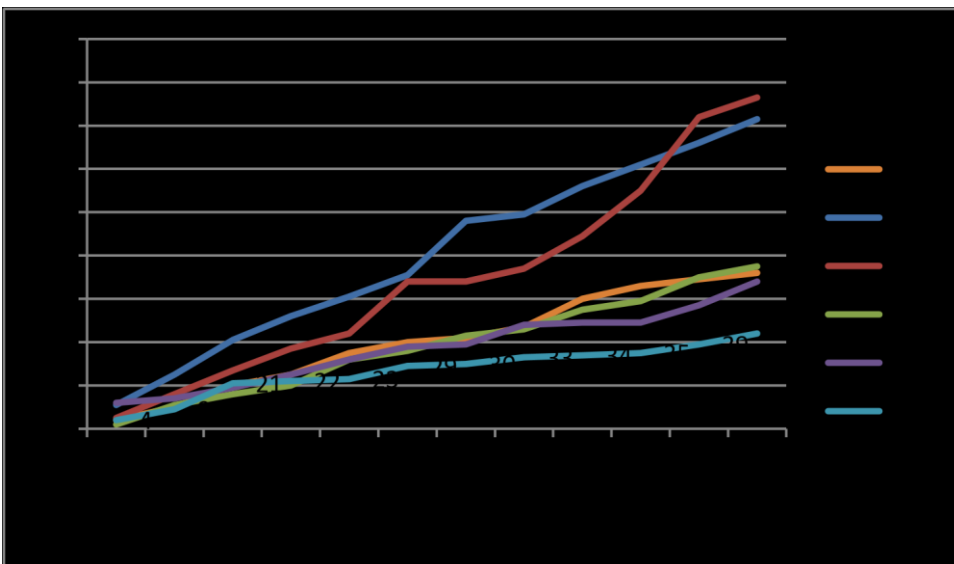
- 8. RL § 44, stk. 1-4 og 6, samt RL § 44b, stk. 1-2.
- 9. RL §§ 51, stk. 3, 52, samt 52a.

5. Årets statistik

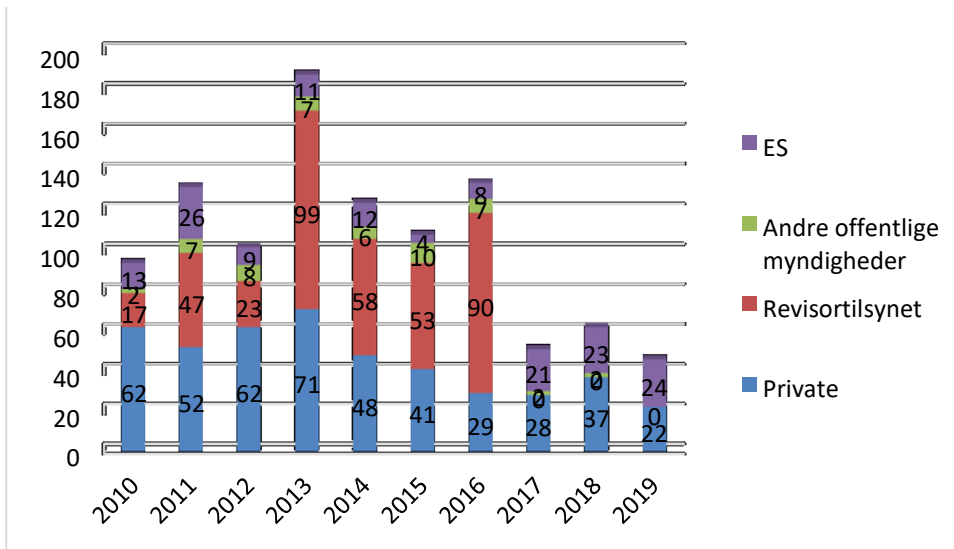
Indkomne sager totalt over året:



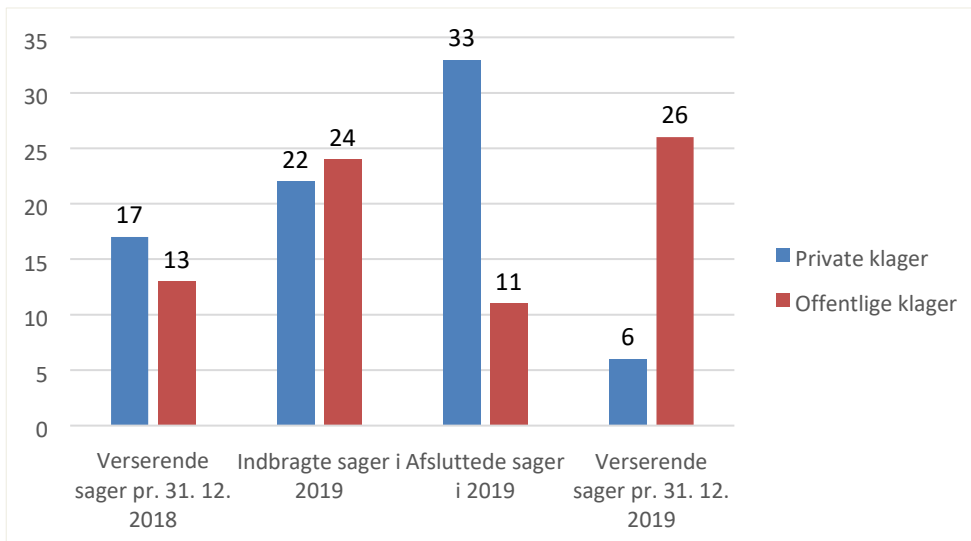
Afsluttede sager totalt over året:



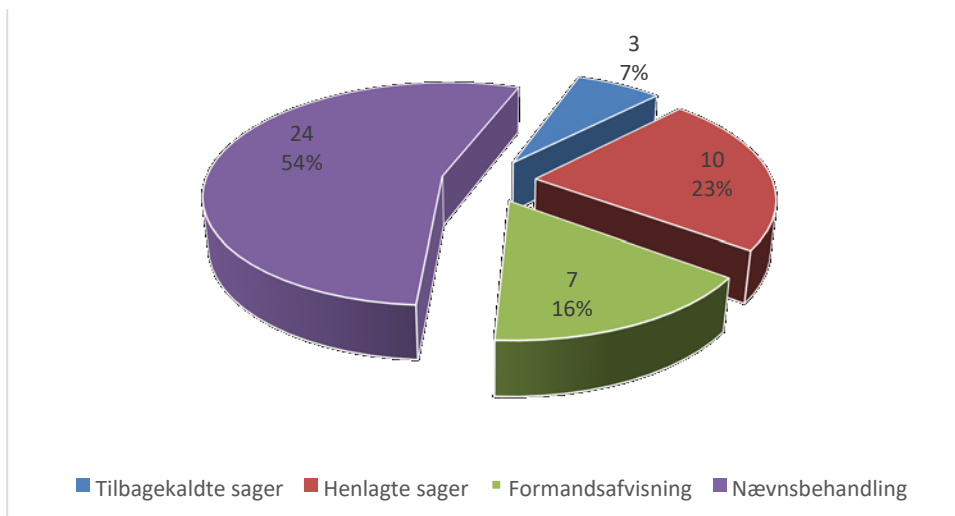
Fordelingen af indkomne sager fra Erhvervsstyrelsen ift. øvrige indkomne sager i perioden 2010-2019:



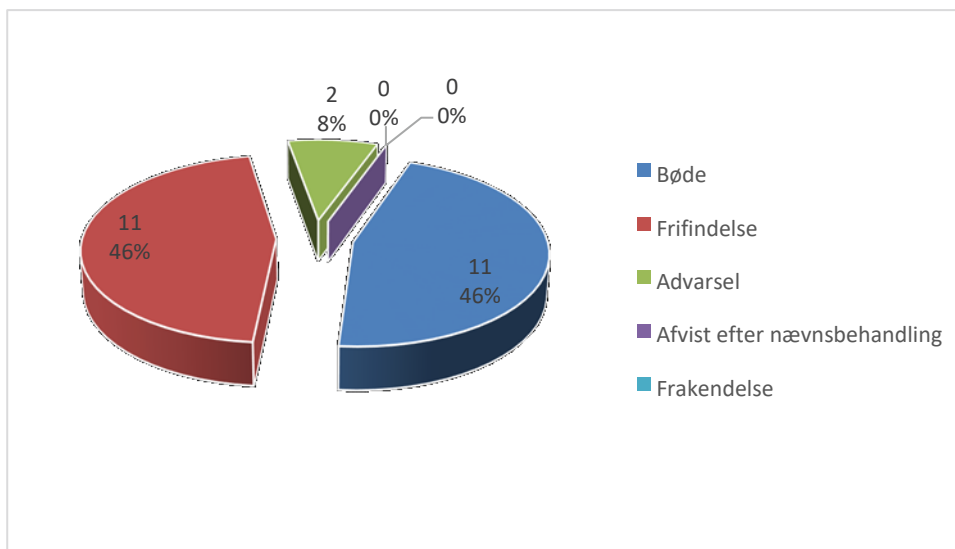
Udviklingen af sagsmængden i løbet af 2019:



Fordelingen af afgørelser i 2019:



Fordelingen af afgørelser i de nævnsbehandlede sager i 2019:



6. Revisornævnets praksis i beretningsperioden

I det følgende er gengivet referat af de kendelser, som Revisornævnet har afsagt i 2019. Der henvises endvidere til tidligere årsberetninger. Den måde, som kendelserne er rubriceret under de enkelte afsnit på, er i det væsentlige identisk i forhold til tidligere årsberetninger.

6.1. Revisornævnets 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.

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

Revisornævnets saglige kompetence fremgår af revisorlovens § 43, stk. 3, sammenholdt med lovens § 1, stk. 2 og 3.

6.1.1. Personel kompetence

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

Ingen sager i beretningsåret.

6.1.2. Saglig kompetence

Efter revisorlovens § 43, stk. 3, kan klager over revisors udførelse af opgaver efter lovens § 1, stk. 2 og 3 behandles af Revisornævnet. Afgørende er, at der er tale om en af revisor påtaget erklæringsafgivelse, samt at erklæringsafgivelsen ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug. Revisorlovens udgangspunkt er således efter lovens formulering og forarbejder, at Revisornævnets saglige kompetence omfatter behandlingen af klager over revisors erklæringsafgivelse, der er revisors kerneydelse som offentlighedens tillidsrepræsentant, og udgangspunktet er derfor også, at klage over rådgivning ikke kan realitetsbehandles af Revisornævnet, heller ikke såfremt denne rådgivning er ydet i tilknytning til en revisionsopgave. Afgrænsningen af Revisornævnets kompetence beror i de konkrete klagesager på et "hårfint" skøn over, hvorvidt revisors handling, fx rådgivning, er tæt nok knyttet til og forbundet med revisors erklæringsafgivelse som offentlighedens tillidsmand.

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

Efter revisorlovens § 43, stk. 6, kan Revisornævnets formand nu - efter vedtagelse af 2016-loven - blandt andet afvise klager, der ikke er omfattet af nævnets kompetence.

Sag 31/2011(sambehandlet med sag 117/2011). Kendelse af 11. februar 2019.

Sagen angik Erhvervsstyrelsens klage over en banks revisor.

Under klagepunkt 5 behandler Revisornævnet en klage over revisors "*rådgivning om uddeling*".

Der henvises til nedenfor under afsnit 6.4.4.5. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - banksag), hvor Revisornævnets præmis fremgår under overskriften klagepunkt 5. Også relevant under afsnit 6.4.3.2. (inhabilitet), afsnit 6.6.2.2. (princippet i straffelovens § 89) samt afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Sag 3/2019. Beslutning af 27. maj 2019.

Revisor og revisionsvirksomheden var indbragt for Revisornævnet.

Klager fremlagde ikke en af revisor afgivet erklæring, jf. revisorlovens § 1, stk. 2 og 3, og revisor oplyste ved advokat, at han ikke havde afgivet en revisorerklæring omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2 eller stk. 3.

Da klagen således ikke var omfattet af Revisornævnets kompetence, jf. § 1, stk. 1, nr. 1, i bekendtgørelsen om Revisornævnet, blev klagen afvist.

Sag 59/2019. Beslutning af 3. juni 2019.

Revisor var af klager, der var revisors klient, indbragt for Revisornævnet.

Klager fremlagde udkast til årsrapport. Revisorerklæringen, der fremgik af udkastet, var ikke og blev ikke senere underskrevet af revisor, der således ikke havde afgivet en revisorerklæring omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2 eller stk. 3.

Da klagen således ikke var omfattet af Revisornævnets kompetence, jf. § 1, stk. 1, nr. 1, i bekendtgørelsen om Revisornævnet, blev klagen afvist.

Sag 55/2018. Beslutning af 30. oktober 2019.

Revisor var af klager, der efter det af klager oplyste var revisors klient, indbragt for Revisornævnet. Efter skriftveksling mellem klager og Revisornævnets sekretariat vedrørende klagen, dennes ukonkrete karakter samt fremlæggelse af dokumentation for klagepunkter, herunder de underskrevne erklæringer, som indklagede havde afgivet, blev der af Formanden for Revisornævnet truffet beslutning om afvisning af klagen. Følgende fremgår blandt andet af beslutningen:

"På denne baggrund finder Revisornævnets formand, at det ikke er godtgjort, at indklagede revisor har afgivet erklæring om det arbejde, som er beskrevet af klager, og at de forhold, der klages over, derfor ikke vedrører erklæringsarbejde efter revisorlovens § 1, stk. 2 eller 3. Klagen er derfor ikke undergivet nævnets kompetence jf. § 1, stk. 1, nr.1, i bekendtgørelse om Revisornævnet. Som følge heraf afvises klagen fra behandling i Revisornævnet, jf. § 9, nr. 1, i bekendtgørelse om Revisornævnet jf. § 43, stk. 6, 4. pkt. i Revisorloven."

Sag 22/2018. Kendelse af 6. november 2019.

En privat klager havde blandt andet - i 5 klagepunkter - klaget over revisors regnskabsmæssige assistance.

Følgende fremgår vedrørende formaliteten herom i Revisornævnets præmis:

" Klagepunkterne 1, 2, 3, 4 og 5: Det fremgår af indklagedes oplysninger til sagen, at indklagede også har ydet regnskabsmæssig assistance med opstilling af såvel det interne som det eksterne årsregnskab for regnskabsåret 2016 for V... A/S. Såfremt en revisor påtager sig opgaven med at assistere ved udarbejdelsen og præsentation af en virksomheds finansielle oplysninger - som det er tilfældet i denne sag - har revisor ikke til opgave at verificere nøjagtigheden eller fuldstændigheden af de oplysninger, som den daglige ledelse har tilvejebragt til brug for opstillingen. Den daglige ledelse bibeholder sit ansvar for de finansielle oplysninger og det grundlag, hvorpå disse er udarbejdet og bliver præsenteret. Revisor har ej heller pligt til eller kompetence til på eget initiativ at "udforme regnskaberne således, at de efter hans opfattelse var retvisende", såfremt virksomhedens ledelse ikke medvirker hertil ved at videregive relevante oplysninger.

Revisornævnet lægger til grund, at indklagede ikke i forbindelse med sin assistance har afgivet nogen erklæring med sikkerhed, og Revisornævnet lægger til grund, at klagepunkterne 1, 3 og 5 netop angår indklagedes assistancedyde samt at klagepunkterne 2 og 4 også indeholder element af klage over indklagedes assistancedyde, idet der klages over udformningen af regnskabet, afgørelse af størrelsen af regnskabsposten igangværende arbejder og opstilling af regnskab. Indklagedes ydelse af assistance - og dermed klagepunkterne 1, 3 og 5 i sin helhed og for så vidt angår det omfang, dette element indgår i klagepunkterne 2 og 4 - er derfor ikke omfattet af Revisornævnets kompetence, jf. oven for vedrørende revisorlovens § 43, stk. 3, jf. § 1, stk. 2.

På denne baggrund afvises klagepunkterne 1, 3 og 5 samt den del, der indgår herom, i klagepunkterne 2 og 4."

Den private klager klagede endvidere over, at indklagede havde sendt - internt og eksternt - regnskab til henholdsvis bank og Erhvervsstyrelsen. Følgende fremgår af Revisornævnets præmis herom:

"Klagepunkt 2: Det, der kan klages over, er som anført erklæringsafgivelse, jf. hertil revisorlovens § 43, stk. 3, og jf. hertil om fortolkningen af Revisornævnets kompetence i lyset af, at Revisornævnets kompetence som udgangspunkt omfattede "hele processen fra opdragets givelse over de enkelte undersøgelser til den endelige erklæring".

Klagepunktet angår det forhold, at indklagede har sendt det interne regnskab for regnskabsåret 2016 til V... A/S' bankforbindelse og sendt det eksterne regnskab for regnskabsåret til Erhvervsstyrelsen. Revisornævnet lægger til grund som ubestridt, at indklagede har påtaget sig dette arbejde og forestået dette arbejde efter aftale med ledelsen i V... A/S. På denne baggrund finder Revisornævnet, at arbejdet med at sende det reviderede årsregnskab, herunder det interne regnskab, dels til klagers bankforbindelse, dels til Erhvervsstyrelsen er så nært knyttet til indklagedes erklæringsafgivelse efter revisorlovens § 1, stk. 2, at klagen herover er omfattet af Revisornævnets kompetence. Klagepunktet afvises derfor ikke, men tages under realitetsbehandling."

Indklagede blev herefter frifundet for dette klagepunkt.

Også relevant under afsnit 6.3.1. (retlig interesse) og 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen), hvor sagens revisionsmæssige afgørelse fremgår.

Sag 22/2018. Kendelse af 6. november 2019.

Revisornævnet fandt i den konkrete sag at have kompetence til at realitetsbehandle klagen, men revisor blev frifundet.

Også relevant under afsnit 6.4.4.6 (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - frifindelse eventuelt i kombination med afvisning), hvor sagens revisormæssige afgørelse fremgår.

Sag 6/2019. Kendelse af 6. december 2019.

Et anpartsselskab havde klaget over selskabets revisor og blandt andet klaget over, 2. at revisor flere gange havde fastholdt, at ... ApS var momspligtig og derved tilsidesat god revisorskik, idet selskabets ydelser viste sig at være momsfritaget. Konsekvensen heraf var, at revisor havde indleveret forkerte årsregnskaber til myndighederne, hvilket var særligt problematisk, fordi klageren var under tilsyn af Finanstilsynet.

Revisornævnet fandt at have kompetence til at behandle klagepunktet, der således blev realitetsbehandlet, men revisor blev frifundet for denne del af klagen.

Også relevant under afsnit 6.4.4.3. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - manglende forbehold og afkræftende konklusion), hvor sagens revisormæssige afgørelse fremgår.

6.2. Disciplinæransvaret

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

6.3. Påtaleret

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

6.3.1. Retlig interesse

Kravet om, at en klager skal have en retlig interesse, som er en betingelse for adgangen til at klage, fremgår af revisorlovens § 43, stk. 6. Der er under dette afsnit taget stilling til, at en borger i en kommune ikke alene i kraft af at være borger i kommunen har en tilstrækkelig individuel retlig interesse til at kunne få behandlet en klage over den revisor, der har afgivet revisionspåtegning på kommunens årsregnskab. Der er i afsnittet endvidere taget stilling til spørgsmålet om et konkursbos kuratorer som udgangspunkt ved succession har en fornøden retlige interesse i at få behandlet en klage over selskabets revisor i lighed med den retlige interesse, der i øvrigt som udgangspunkt tilkommer revisors kunde, herunder kundens eventuelle aktionærer. Der henvises vedrørende dette tillige til Revisornævnets årsberetning for 2010, side 39 og 41.

Sag 46/2017. Kendelse af 7. januar 2019.

Køberne af 88 % af anparterne i selskabet T A/S klagede over revisors revision af selskabets årsrapporter for 3 år. Revisor gjorde blandt andet gældende, at den ene af klagerne ikke havde den fornødne retlige interesse, idet denne klager ikke havde dokumenteret at have forladt sig på revisors erklæringsarbejde. Revisor gjorde endvidere blandt andet gældende, at andre af klagerne forsøgte at overføre ansvaret for den manglende afdækning af besvigelser m.v. til revisor til trods for, at de nærmeste til at skulle have afdækket disse forhold, måtte være klagers egne ejere og daglige ledelse, og af denne grund skulle klagen afvises af Revisornævnet. Følgende fremgår af Revisornævnets præmis herom:

"Sagens formalitet

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

Revisornævnet lægger klager T... ApS' og indklagedes oplysninger om, at T... ApS (klager 1) har været indklagedes klient for så vidt angår de tre årsrapporter, der er omfattet af klagen, til grund. På denne baggrund er der derfor ikke grundlag for at afvise klagen med henvisning til klagers, T... ApS', manglende retlige interesse.

Revisornævnet lægger endvidere til grund, at på tidspunktet for ... G's (klager 2) erhvervelse af ejerskabet af majoriteten af kapitalandele i T... ApS fra juli 2014 opnåede ...G en direkte retlig interesse i at kunne indbringe en klage over revisor for T... ApS omfattende årsregnskabet for 2014, der er omfattet af klagen. Allerede med henvisning hertil har ...G derfor den fornødne retlige interesse i at få behandlet den del af klagen, der angår regnskabsåret 2014.

Revisornævnet lægger på baggrund af det af klagerne oplyste til grund, at årsregnskaberne for regnskabsårene 2012/13 og 2013/14 for T... ApS blev anvendt og fremlagt i forbindelse med ...G's køb af kapitalandele. Derfor, og idet det ikke kan afvises, at ...G i forbindelse med købet af kapitalandelene i T... ApS også har disponeret i henhold til de af indklagede - som offentlighedens tillidsrepræsentant - afgivne revisionspåtegninger på årsregnskaberne for regnskabsårene 2012/13 og 2013/14, der er omfattet af klagen, finder Revisornævnet, at ...G har godtgjort også at have den fornødne retlige interesse i at få behandlet den del af klagen, der angår disse regnskabsår. Derfor realitetsbehandler Revisornævnet klagen."

Også relevant under afsnit 6.4.4.1. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - hvor meget kan der kræves af revisors revision), hvor sagens revisionsmæssige del er yderligere refereret.

Sag 56/2018. Beslutning af 15. januar 2019.

En privat borger klagede - i kraft af at være borger i kommunen - over den revisor, der havde afgivet revisionspåtegning på kommunens årsregnskab, herunder revisionsberetning nr. 14 vedrørende løbende revision for ... Kommune for 2017 og revisionsberetning nr. 15 vedrørende ... Kommunes årsregnskab for 2017.

Følgende fremgår af formandens afgørelse:

"Formandens begrundelse og afgørelse:

Det fremgår af de af klager medsendte dokumenter, at indklagede den 20. februar 2018 har afgivet erklæring i revisionsberetning nr. 14 vedrørende løbende revision for ... Kommune for 2017. Indklagede har endvidere den 7. juni 2018 afgivet erklæring i revisionsberetning nr. 15 vedrørende ... Kommunes årsregnskab for 2017.

Det følger af revisorlovens § 43, stk. 6, og § 9, nr. 3, i bekendtgørelse nr. 727 af 15. juni 2016, at Revisornævnets formand kan afvise Revisornævnets behandling af en klage, når en klager ikke kan anses at have en retlig interesse i det forhold, klagen angår. Det påhviler formanden af egen drift at påse, at en klager har den fornødne retlige interesse. Selvom der i lovens tekst er anvendt ordet "kan", skal formanden afvise en klage, såfremt en klager ikke har den fornødne retlige interesse, hvilket også er i overensstemmelse med Revisornævnets praksis og den juridiske litteratur på området.

Revisornævnet er et disciplinærnævn, og selvom det ikke fremgår direkte af revisorloven eller af forarbejderne til lov nr. 468 af 17. juni 2008 (revisorloven), følger det heraf, at Revisornævnet er afhængigt af en klage fra en klageberettiget for at kunne træffe en afgørelse i en klagesag mod en revisor. Alternativt ville det være Revisornævnet, der fremstod som den indklagede revisors egentlige modpart, hvilket ville kompromittere Revisornævnets status som et disciplinærnævn - med hjemmel til at idømme bødestraf og frakende en revisor vedkommendes godkendelse som registreret eller statsautoriseret revisor - der er uafhængig af sagens parter.

Revisors klient vil sædvanligvis have en retlig interesse i at kunne klage over sin revisor. Klienten i forhold til indklagede revisor er ... Kommune, og ikke en "borger i ... Kommune".

I denne sag har klager selv oplyst, at han "som borger i ... Kommune" har indgivet sin klage over en af kommunens revisorer i forbindelse med erklæringsafgivelserne i revisionsberetning nr. 14 og revisionsberetning nr. 15 vedrørende ... Kommunes årsregnskab for 2017. Da klager som anført ikke er revisors klient, er det herefter afgørende, om klager for sit eget vedkommende personligt er blevet berørt af det forhold, der klages over, på en sådan måde, at klager kan siges at have retlig interesse i at kunne få sin klage over ... Kommunes revisor behandlet.

Formanden for Revisornævnet finder ikke, at klager i sine klageskrivelser eller ved det i øvrige fremlagte i sagen har dokumenteret, at han personligt er blevet berørt af det forhold, der klages over, og derved har opnået at få en retlig interesse i, at sagen behandles af Revisornævnet. Det forhold, at klager bor i ... Kommune og dermed er skatteborger i kommunen og som skatteborger i givet fald vil kunne komme til at betale mere/mindre i kommuneskat, er ikke tilstrækkelig konkret, ligesom klager ikke kan siges personligt at have handlet i tillid til de påklagede erklæringer og derved er blevet personligt berørt af de forhold, der klages over på en sådan måde, at klager har dokumenteret sin retlige interesse i at kunne klage over ... Kommunes revisor.

På den ovenfor anførte baggrund har Revisornævnet herefter ikke kompetence til at behandle klagen."

Den indgivne klage blev herefter afvist.

Sag 62/2018. Beslutning af 9. maj 2019 samt kendelse af 6. november 2019.

Der henvises til nedenfor under afsnit 6.3.4. (klagens indhold og form) og under afsnit 6.7. (visse sagsbehandlingsspørgsmål), hvor sagen er refereret for så vidt angår formaliteten, herunder formalitetsafgørelse vedrørende klagers retlige interesse.

Endvidere relevant under afsnit 6.4.4.6. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - frifindelse eventuelt kombineret med afvisning).

Sag 23/2018. Kendelse af 28. juni 2019.

Kuratorerne i en række selskaber - i alt 9 selskaber, heraf de 8 under konkurs - havde indgivet klage over revisor for tilsidesættelse af god revisorskik. Klagerne angik, a) at revisor ikke havde afgivet en afkræftende konklusion på grund af manglende dokumentationsmateriale eller ikke havde taget forbehold for aktivernes tilstedeværelse for så vidt angår revision af to årsregnskaber for A A/S, b) at revisor ikke havde taget forbehold for værdien af aktiver medtaget i årsrapporten for selskab B A/S, og c) at revisor ved revision af årsregnskaberne for C ApS, D ApS, E ApS og F ApS for et regnskabsår ikke havde taget forbehold for værdien af aktiver medtaget i årsrapporterne. Revisor påstod klagesagen afvist på grund af klagernes manglende retlige interesse. Revisor anførte herom blandt andet følgende: "*... at klager i sin egenskab af kurator har en retlig interesse i bedømmelse af revisionen af de berørte selskaber, og at den retlige interesse udspringer af konkursboernes førelse af omstødsessager, ... at en sådan generel opfattelse ikke er nok til at påstå retlig interesse, og at der i stedet skal være anført konkret for hver omstødsessag, idet indklagede bør have mulighed for at imødegå et konkret anbringende.*" Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende formaliteten:

"Sagens formalitet

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

Det er antaget i Nævnets praksis, at en revisors kunde som udgangspunkt kan klage over denne. Dette er flere gange anført i Nævnets årsberetninger, ligesom det anføres i beretningen for 2010, side 39 og 41, at et konkursbo, såvel som andre nye repræsentanter for et selskab, ved succession er klageberettigede i forhold til skyldnerens/selskabets revisor. Ved kendelse af 6. oktober 2014 i sag nr. 74-13 har Nævnet desuden, i overensstemmelse med hidtidig praksis, antaget, at selv en beskeden aktiebesiddelse fører til, at aktionæren antages at have fornøden retlig interesse til at kunne klage over selskabets revisor.

Det må endvidere lægges til grund, at kuratorerne i boet repræsenterer ...-selskabernes kreditorer, i hvis interesse konkursbehandling finder sted. Nævnet finder herefter, at kuratorerne i boet som repræsenterende ...-selskaberne, disses kreditorer, og via ...-selskaberne tillige disses aktionærer, har fornøden retlig interesse i den rejste klage."

Klagesagen blev derfor ikke afvist, men realitetsbehandlet.

Også relevant under afsnit 6.4.4.3. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - manglende forbehold og afkræftende konklusion), hvor sagens revisionsmæssige del er yderligere refereret, og afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Sagerne 11/2019 og 12/2019. Beslutning af 28. august 2019.

Klager havde indbragt såvel udførende revisor som revisionselskabet for Revisornævnet vedrørende forskellige klager i tilknytning til en sammenslutning for ... og et bestillingskontor hertil.

Klagesagen blev afvist, dels fordi en lang række forhold fremført af klager ikke havde en sådan tilknytning til det af revisor udførte revisionsarbejde, at disse klagepunkter var omfattet af nævnets kompetence, dels fordi klager ikke havde den fornødne retlige interesse i at indbringe den del af revisors arbejde, der havde den fornødne sammenhæng med revisors revisionsarbejde. Følgende fremgår herom blandt andet af afgørelsens præmis:

"Det følger imidlertid af § 9, nr. 3, i bekendtgørelse om Revisornævnet, at formanden kan afvise Revisornævnets behandling af klager, hvor klageren ikke ses at have fornøden retlig interesse i det forhold klagen angår jf. § 43, stk. 6, 1. pkt. i Revisorloven.

Det følger af nævnets praksis, at en klager skal have en konkret og individuel interesse i, at klagen behandles, og skal være berørt af det forhold, der klages over på en sådan måde, at klageren har en anerkendelsesværdig interesse i sagen på det tidspunkt, klagen indgives til Revisornævnet.

Klager er tilsluttet Bestillingskontoret. Det følger af Revisornævnets praksis, at et medlem af en forening - under visse betingelser - kan have retlig interesse i at klage over foreningens revisor, medmindre kompetencen til at indgive klagen må anses for at være henlagt til bestyrelsen eller til generalforsamlingen. Det lægges til grund, at forudsætningen for driften af Bestillingskontoret er uændret og fortsat forholder sig som ved nævnets behandling af sag 057 -2015.

Indklagede revisor har afgivet revisionspåtegninger på årsregnskaberne for hhv. 2017 og 2018 for Bestillingskontoret. Disse regnskaber er udarbejdet i henhold til Sammenslutningens vedtægters pkt. 31.2 som tillæg til Sammenslutningens årsrapport. Klageren er ikke medlem af Sammenslutningen. Klageren findes således ikke i kraft af sin tilslutning til Bestillingskontoret at have konkret retlig interesse i disse regnskaber. Det kan ikke føre til en anden vurdering, at regnskaberne vedrører Bestillingskontorets økonomiske forhold.

Som følge heraf afvises klagen fra behandling i Revisornævnet jf. § 9, nr. 3, i bekendtgørelse om Revisornævnet jf. § 43, stk. 6, 1. pkt. i Revisorloven."

Sag 22/2018. Kendelse af 6. november 2019.

En privat klager - et moderselskab - var den ene af de to, der havde indgivet en klage over revisor. Følgende fremgår af Revisornævnets præmis herom:

"Formalitet

For god ordens skyld bemærkes, at Revisornævnet finder det godtgjort, at klager ... Holding ApS, der er moderselskab for selskabet ... A/S, har den fornødne retlige interesse i de fremsatte klagepunkter, idet klagerne angår forhold, der har haft indflydelse også på de regnskaber, dette selskab afgav i regnskabsåret 2016, jf. hertil revisorlovens § 43, stk. 6.

Det følger af revisorlovens § 1, stk. 2, at loven finder anvendelse ved revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber og andre erklæringer "med sikkerhed". Det, der kan klages

over, er således erklæringsafgivelse, jf. hertil revisorlovens § 43, stk. 3. Ved afgørelse af, om Revisornævnet har kompetence til at realitetsbehandle en klage i relation til revisors erklæringsafgivelse, fortolker Revisornævnet sin kompetence i lyset af, at Revisornævnets kompetence som udgangspunkt omfattede "hele processen fra opdragets givelse over de enkelte undersøgelser til den endelige erklæring", jf. betænkning 1411/2002 om Revisorlovgivning s. 66. Efter revisorlovens § 43, stk. 3, kan en klage over revisors vederlag dog ikke indbringes for Revisornævnet.

I denne sag har indklagede afgivet revisionspåtegning på såvel det interne årsregnskab - der, hvilket Revisornævnet lægger til grund som ubestridt, at såvel klager som indklagede vidste, ikke alene skulle anvendes internt, men også skulle til klagers bankforbindelse - som det eksterne årsregnskab for regnskabsåret 2016 for ... A/S. Klage over disse erklæringer er som anført omfattet af Revisornævnets kompetence, jf. revisorlovens § 1, stk. 2. Selv om der som anført af indklagede har været væsentlige bemærkninger og anbringender vedrørende indklagedes fakturering, finder Revisornævnet ikke, at klagepunkterne, således som disse endeligt er blevet formuleret, kan afvises med henvisning til, at disse i realiteten angår indklagedes vederlag, jf. revisorlovens § 43, stk. 3. Indklagedes påstand om afvisning af den grund imødekommes derfor ikke."

Også relevant under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence) og 6.4.4.6 (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - frifindelse eventuelt kombineret med afvisning), hvor sagens revisionsmæssige del er refereret.

6.3.2. Udøvelse af klagebeføjelse - repræsentation og succession

Ingen sager i beretningsperioden, jf. dog oven for under afsnit 6.3.1. (retlig interesse) om sag 23/2018, kendelse af 28. juni 2019, vedrørende kurators succession.

6.3.3. Forældelse

Ingen sager i beretningsåret.

6.3.4. Klagens indhold og form

Sag 62/2018. Beslutning af 9. maj 2019.

De private klager A og B klagede over revisor, der havde afgivet revisionspåtegning på en række årsregnskaber vedrørende et forsikringselskab i solvent likvidation. Klagerne var konkretiseret ved 4 klagepunkter, - manglende revision af risiko-/følsomhedsoplysninger - væsentlige fejl i afgivne risiko-/følsomhedsoplysninger - begrundet mistanke om fejl i indberetninger til Finanstilsynet - manglende opfyldelse af revisors rapporteringspligt, jf. selskabsskatteloven. Klagerne angik revisionserklæringer/revisionspåtegninger for så vidt angår regnskabsårene 2014 til 2018.

Revisor gjorde gældende, at klagen skulle afvises i det væsentlige med henvisning til, at Revisornævnet allerede ved afgørelsen af en tidligere klage i sag 13/2018 havde truffet afgørelse vedrørende de klagepunkter, der nu var indgivet i sag 62/2018, - "ne bis in idem".

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets beslutning:

"Indledningsvis bemærker Revisornævnet, at i denne sag, sag 62/2018, er klagerne A og B, mens klager i sag 13/2018 alene var A.

Fordi Revisornævnet er et disciplinærnævn, der blandt andet kan idømme bøder, anvender Revisornævnet - såfremt der ikke i revisorlovgivningen er specielle bestemmelser herom - principperne inden for strafferetsplejen. Efter disse principper - ne bis in idem - må der ikke to gange føres proces om samme spørgsmål. Dette gælder også - som det er tilfældet i denne sag 62/2018 - hvor klager ikke er identisk med klager i den tidligere sag.

Det er derfor nødvendigt, at Revisornævnet indledningsvis træffer afgørelse om formaliteten, der angår spørgsmålet om, hvorvidt og i hvilket omfang Revisornævnet allerede ved sag 13/2018 har truffet afgørelse vedrørende de klagepunkter, der nu er indgivet i sag 62/2018.

Denne beslutning vedrørende formaliteten omfatter endvidere - for så vidt angår klagepunkt 3 - også spørgsmålet om, hvorvidt klagerne har en retlig interesse i at få klagen afgjort, fordi klagerne som anført af indklagede ikke kan anses at have disponeret i tillid til det forhold, klagen angår.

Indledningsvis bemærker Revisornævnet endvidere, at som det fremgår af Revisornævnets kendelse i sag 13/2018, har Revisornævnet i den sag som ubestridt lagt til grund, at forsikringsselskabet ... er i solvent likvidation, og lagt til grund, at klager i den sag, .., som oplyst tilhørte kredsen af udlodningsberettigede forsikringstagere. På den baggrund fandt Revisornævnet derfor ikke grundlag for at afvise klagen i sag 13/2018 med henvisning til denne klagers manglende retlige interesse.

Revisornævnet lægger ved behandlingen af denne sag, sag 62/2018, ligeledes som ubestridt til grund, at forsikringsselskabet ... er i solvent likvidation, og lægger som ubestridt til grund, at begge klagerne, B og A, som oplyst af klagerne selv tilhører kredsen af udlodningsberettigede forsikringstagere. På den baggrund finder Revisornævnet derfor ikke grundlag for at afvise klagen i denne sag 62/2018 med henvisning til klagerens manglende retlige interesse. Der henvises i denne forbindelse også til Revisornævnets præmis nedenfor til klagepunkt 3.

Klagepunkt 1 - manglende revision af risiko-/følsomhedsoplysninger vedrørende årsregnskaber for 2014-2017 samt klagepunkt 2 - manglende revision af risiko-/følsomhedsoplysninger vedrørende årsregnskaber for 2014-2017 og væsentlige fejl i afgivne risiko-/følsomhedsoplysninger vedrørende årsregnskaber for 2014 - 2017

Det fremgår af den indgivne klage, at klagepunkt 1 i sag 62/2018 angår det forhold, at risikoskemaet i årsrapporterne forsikringsselskabet ... i likvidation for 2014-2017 alene er medtaget i ledelsesberetningerne uden henvisning hertil fra noterne, og at revisor ikke har revideret risiko/følsomhedsoplysningerne.

Det fremgår af den indgivne klage, at klagepunkt 2 i sag 62/2018 angår det forhold, at indholdet af risiko-/følsomhedsoplysningerne er fejlbehæftede, idet porteføljesammensætningen ikke er oplyst korrekt i årsregnskaberne 2014-2017, og at risiko-/følsomhedsoplysningerne vedrørende værdipapirporteføljen ikke er oplyst korrekt.

Det fremgår af sag 13/2018 vedrørende klagers anbringender blandt andet til klagepunkt 6 følgende:

"Selskabets værdipapirer udgør pr. 31/12 2017: 84,6 mio. kr., jf. 2017 årsregnskabet. Her er altså tale om et enormt formuetab/indtægtstab. Det må være hævet over enhver tvivl, at der her er tale om et betydeligt muligt erstatningskrav, som revisor burde have forholdt sig til i forbindelse med udarbejdelsen af regnskaberne. De ikke-generalforsamlingsgodkendte, men

såkaldt "aflagte" og offentliggjorte årsregnskaber for 2014, 2015, 2016 og 2017 giver ikke et retvisende billede af de faktiske forhold i selskabet.

Klager har til det af indklagede anførte om porteføljens sammensætning anført, at værdipapirporteføljens sammensætning ikke er oplyst korrekt i årsregnskaberne. Noterne, der specificerer selskabets aktiver og kursreguleringerne, er decideret misvisende.

Risikoscemaet vedrørende værdipapirporteføljen er ikke udfyldt korrekt i årsregnskaberne, og det skulle have været anført i noterne og ikke alene i ledelsesberetningerne. Dette gælder samtlige år 2014, 2015, 2016 og 2017."

Af Revisornævnets præmis i sag 13/2018 til klagepunkt 6 fremgår følgende:

"Klagepunkt 6: Indklagedes reaktion på dispositioner over selskabets værdipapirportefølj
Revisornævnet finder ikke, at klager har bevist, at de af indklagede afgivne revisionspåtegninger på årsregnskaberne for forsikringsselskabet ... i likvidation for regnskabsårene 2014, 2015, 2016 og 2017 ikke har været i overensstemmelse med god revisorskik, herunder at indklagede ikke har foretaget sin revision af dispositioner over selskabets værdipapirportefølj i overensstemmelse med god revisorskik.

Indklagede frifindes derfor for klagers påstand i denne forbindelse."

På denne baggrund finder Revisornævnet for så vidt angår klagepunkt 1 i sag 62/2018 vedrørende klagen over, at risikoscemaet i årsrapporterne forsikringsselskabet ... i likvidation for 2014-2017 alene er medtaget i ledelsesberetningerne uden henvisning hertil fra noterne, at klagen med dette indhold allerede er afgjort ved Revisornævnets kendelse af 5. november 2018 i sag 13/2018.

Revisornævnet afviser derfor at tage denne del af klagepunkt 1 under påkendelse på ny.

På denne baggrund finder Revisornævnet for så vidt angår klagepunkt 1 i sag 62/2018 vedrørende klagen over, at revisor ikke har revideret regnskabernes risiko/følsomhedsoplysninger, at klagen med dette indhold allerede er afgjort ved Revisornævnets kendelse af 5. november 2018 i sag 13/2018.

Revisornævnet afviser derfor at tage denne del af klagepunkt 1 under påkendelse på ny.

Revisornævnet afviser herefter i det hele at realitetsbehandle klagepunkt 1 i sag 62/2018, fordi klagepunktet er endeligt afgjort i kendelsen af 5. november 2018 i sag 13/2018.

På denne baggrund finder Revisornævnet endvidere for så vidt angår klagepunkt 2 i sag 62/2018 vedrørende klagen over, at indholdet af risiko-/følsomhedsoplysningerne er fejlbehæftede i regnskaberne, idet porteføljensammensætningen ikke er oplyst korrekt i årsregnskaberne 2014-2017, samt at risiko-/følsomhedsoplysningerne vedrørende værdipapirporteføljen ikke er oplyst korrekt i regnskaberne, at klagen med dette indhold er afgjort ved Revisornævnets kendelse af 5. november 2018 i sag 13/2018.

Revisornævnet afviser derfor at tage klagepunkt 2 under påkendelse på ny.

Revisornævnet afviser herefter i det hele at realitetsbehandle klagepunkterne 1 og 2 i sag 62/2018, fordi klagepunkterne er endeligt afgjort ved kendelsen af 5. november 2018 i sag 13/2018.

Klagepunkt 3 - fejl i indberetninger til Finanstilsynet i tilknytning til årsregnskaberne 2014 - 2017 og halvårsrapporterne 2015 - 2018

Det fremgår af den indgivne klage, at klagepunkt 3 i sag 62/2018 angår de kvartalsvise indberetninger til Finanstilsynet ud fra årsrapporterne for regnskabsårene 2014 - 2017 samt halvårsrapporterne for 2015 til 2018.

Revisornævnet lægger til grund som ubestridt, at et sådant klagepunkt ikke indgik i sag 13/2018, hvorfor en klage vedrørende de kvartalsvise indberetninger til Finanstilsynet for den anførte periode ikke er afgjort ved Revisornævnets kendelse af 5. november 2018 i sag 13/2018. Revisornævnet kan afvise at behandle klager fra personer, der ikke har en retlig interesse i det forhold, klagen angår, jf. revisorlovens § 43, stk. 6.

Som anført ovenfor lægger Revisornævnet ved behandlingen af denne sag, sag 62/2018, som ubestridt til grund, at forsikringssselskabet ... er i solvent likvidation, og som ubestridt til grund, at begge klagerne, B og A, som oplyst af klagerne selv tilhører kredsen af udlodningsberettigede forsikringstagere. På den baggrund finder Revisornævnet derfor ikke grundlag for at afvise klagen i denne sag 62/2018 med henvisning til klagernes manglende retlige interesse. Det tilføjes, at kravet til at skulle have disponeret i tillid til revisors erklæring særligt er aktuelt, såfremt klager er andre end klienten/del af ejerkredsen, fx en kreditor. Revisornævnet har for så vidt angår klagerens retlige interesse også lagt vægt på, at der er tale om en solvent likvidation samt klagers indholdsmæssige nære relation til de i øvrigt realitetsbehandlede klagepunkter vedrørende årsregnskaberne for forsikringssselskabet ... i solvent likvidation.

Det tilføjes, at Revisornævnet ikke finder, at klagepunkt 3 hænger uløseligt sammen med klagepunkt 2, idet klagepunkt 3 alene angår indberetningerne til Finanstilsynet. Det tilføjes i denne forbindelse, at der ved Revisornævnets kendelse af 19. september 2014 i sag 157/2013 er taget stilling til, at revisors elektroniske afgivelse af de kvartalsvise erklæringer om opgørelsen af registrerede aktiver på fortrykte skemaer til Finanstilsynet er omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, andre erklæringer med sikkerhed samt, at erklæringerne er afgivet til andre end hvervgiveren - i sagen ... i likvidation -, nemlig Finanstilsynet.

Det tilføjes endvidere, at en tilsvarende klage vedrørende ... indbragt mod indklagede af Finanstilsynet - klagen angik indklagedes afgivelse af 13 urigtige erklæringer på forsikringssselskabets kvartalsvise indberetninger af registrerede aktiver fra 1. kvartal 2009 til og med 1. kvartal 2012, jf. § 15, stk. 1, i erklæringsbekendtgørelsen - blev afgjort ved Revisornævnets kendelse af 19. september 2014 i sag 157/2013.

Klagepunkt 4 - manglende opfyldelse af revisors rapporteringspligt efter selskabsloven vedrørende årsregnskaberne 2014 - 2017

Det fremgår af den indgivne klage, at klagepunkt 4 i sag 62/2018 angår tilsidesættelse af revisors "rapporteringspligt vedrørende kontrol af selskabsretlige formalia (særlige omstændigheder)". Det fremgår af klagerens anbringender, at klagepunktet blandt andet angår overholdelse af reglerne om forelæggelse og underskrivelse af revisionsprotokollen, afgivelse af supplerende oplysning om manglende overholdelse af disse forpligtelser, alternativt udarbejdelse af en særskilt erklæring til generalforsamlingen, jf. selskabslovens § 130, jf. § 367 og § 147. Det fremgår videre, at klagepunktet angår manglende supplerende oplysninger om for sen indberetning af årsregnskaber, idet fristen for overbringelse til tvangsopløsning har været overskredet. Det fremgår endelig, at klagepunktet angår revisors pligt til at påse, om ledelsen overholder sine forpligtelser til at udarbejde forretningsorden samt oprette og føre bøger, fortegnelse og protokoller, jf. selskabslovens § 147, stk. 2.

Det fremgår af sagsoplysningerne til klagepunkt 4 i sag 13/2018, at klagepunkt 4 angik indklagedes afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2014, 2015 og 2016 for forsikringssselskabet ... i likvidation. Klagen angik tilsidesættelse af revisors pligt til at påse blandt

andet, at revisor efterkom krav stillet af generalforsamling, og at selskabslovens bestemmelser blev overholdt, herunder at der førtes bøger, fortegnelser og protokollater mv.

Af Revisornævnets præmis i sag 13/2018 til klagepunkt 4 fremgår følgende:

"Klagepunkt 4: Manglende overholdelse af pligter i medfør af selskabsloven – manglende efterkommelse af krav til revisionen som stillet af generalforsamling – manglende overholdelse af pligt til at påse, om selskabets ledelse overholder sine forpligtelser til at føre bøger, fortegnelser og protokollater mv. og manglende reaktion på ledelsens manglende overholdelse af sine forpligtelser Som anført ovenfor under klagepunkterne 1, 2 og 3 er indklagede frifundet for de rejste klagepunkter i forbindelse med sin afgivelse af revisionspåtegninger på årsregnskaber for forsikringsselskabet ... i likvidation for regnskabsårene 2014, 2015 og 2016. Allerede som følge heraf frifindes indklagede for den under dette klagepunkt rejste klage for manglende efterkommelse af krav til revisionen som stillet af general forsamling.

Revisornævnet finder ikke, at klager mod indklagedes benægtelse har bevist, at indklagede ikke som led i sin revision – der foretages via stikprøver – i tilstrækkeligt omfang har inddraget ledelsens overholdelse af forpligtelser til at føre bøger, fortegnelser og protokollater mv. Revisornævnet finder endvidere ikke, at klager mod indklagedes benægtelse har bevist, at der reelt forelå mangler hos ledelsen vedrørende førelse af bøger, fortegnelser, protokollater mv., og dermed heller ikke bevist, at indklagede ikke i tilstrækkeligt omfang reagerede herpå. Derfor frifindes indklagede for denne del af det rejste klagepunkt." På denne baggrund finder Revisornævnet for så vidt angår klagepunkt 4 i sag 62/2018 for så vidt angår årsregnskaberne for 2014, 2015 og 2016 for forsikringsselskabet ... i likvidation, at klagen med det nu anførte indhold allerede er afgjort ved Revisornævnets kendelse af 5. november 2018 i sag 13/2018.

Revisornævnet afviser derfor at tage denne del af klagepunkt 4 under påkendelse på ny. For så vidt angår den del af klagepunkt 4, der angår årsregnskabet for 2017 for forsikringsselskabet ... i likvidation, er klagen med det nu anførte indhold ikke afgjort ved Revisornævnets kendelse af 5. november 2018 i sag 13/2018.

Revisornævnet finder derfor, at denne del af klagepunkt 4 kan tages under realitetsbehandling i sag 62/2018."

Sagen blev herefter fortsat for så vidt angår de resterende realitetsklager.

Mødet i Revisornævnet vedrørende sagens formalitet blev på baggrund af begæring fra klagerne afholdt som et offentligt møde, jf. § 14, stk. 3, i bekendtgørelse om Revisornævnet. Revisornævnet besluttede endvidere, at afgørelsen skulle offentliggøres, jf. § 18, stk. 6, i bekendtgørelse nr. 727 af 15. juni 2016 om Revisornævnet.

Sagen blev herefter afgjort ved kendelse af 6. november 2019.

Også relevant under afsnit 6.3.1. (retlig interesse) og afsnit 6.7. (visse sagsbehandlingsspørgsmål). Under afsnit 6.4.4.6. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - frifindelse eventuelt kombineret med afvisning) fremgår afgørelsen af sagens realitetjf.kendelsen af 6. november 2019.

Sag 5/2019. Kendelse af 6. december 2019.

Et medlem i en mindre andelsboligforening klagede over andelsboligforeningens revisor. Revisor havde nedlagt påstand om afvisning, subsidiært frifindelse. Revisornævnet fandt, at klagen kunne realitetsbehandles. Følgende fremgår af Revisornævnets kendelse vedrørende sagens formalitet:

"En klager kan som anført af indklagede ikke helt eller delvist overlade det til Nævnet, at udforme de enkelte klagepunkter blot ud fra en beskrivelse af et sagsforløb eller en oprensning af årsrapporter, ligesom det ej heller kan overlades til Nævnet at afklare, hvilke klagepunkter, der gøres gældende over for indklagede, da dette som anført ville kompromittere Nævnets stilling som uvildigt.

Nævnet finder imidlertid, at klager, der er andelshaver og dermed medejer af den ejendom, om hvis værdiansættelse der er uenighed, i tilstrækkelig grad har præciseret, hvad klager ønsker Nævnets stillingtagen til. På denne baggrund tages indklagedes påstand om afvisning ikke til følge."

Klagen blev herefter realitetsbehandlet som anført under afsnit 6.4.4.6 (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - frifindelse eventuelt kombineret med afvisning).

6.4. Erklæringsarbejde

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

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

6.4.1. Erklæringsafgivelse

Sag 11/2018. Kendelse af 29. marts 2019.

En forening klagede over revisors manglende udarbejdelse af regnskabet for 2016 samt manglende beregning af skatteforholdene for 2010-2017 på baggrund af revisors drøftelser med Skat med henblik på en afklaring af, hvor meget der skulle indbetales eller refunderes i forbindelse med opløsning af foreningen, hvorved revisor havde overtrådt god revisorskik, idet revisor ikke havde udvist den nøjagtighed og hurtighed, som opgavernes beskaffenhed fordrer.

Revisornævnet afgjorde ex officio spørgsmålet om, hvorvidt Revisornævnet havde kompetence til at behandle klagen. Følgende fremgår af Revisornævnets præmis herom:

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

Af mail af 27. november 2017 fra klagers advokat til indklagede fremgår, at klager har anmodet indklagede om at forestå afslutningen af regnskab i forbindelse med foreningens ophør, og at man er bekendt med indklagedes kontakt med SKAT. Af indklagedes besvarelse ved mail af 2. december 2017 til klagers advokat fremgår, at indklagede vil færdiggøre sagen som klager ønsker det, og at han, under forudsætning af at der ikke manglede materiale eller oplysninger, ville forvente, at sagen var afsluttet senest fredag den 8. december 2017.

På baggrund af parternes korrespondance fremlagt for Revisornævnet – og da det i øvrigt fremstår som ubestridt, at der bestod en aftale mellem klager og indklagede – lægger Revisornævnet til grund, at indklagede har påtaget sig en opgave med henblik på at afslutte foreningens regnskab, herunder foretage en lovpligtig beregning af foreningens skatteforhold for perioden 2010 til 2017. Revisornævnet finder herefter, at den af indklagede påtagne opgave er en erklæring omfattet af revisorlovens § 1, stk. 3. Revisornævnet har derfor kompetence til at behandle en klage herom. ..."

Revisor blev tildelt en advarsel.

Også relevant under afsnit 6.4.5 (adfærdsmangler), hvor sagens revisionsmæssige del er refereret.

6.4.2. Ikke udelukkende til hvervgivers brug

Ingen sager i beretningsåret.

6.4.3.1. Mangler ved registreringen

Ingen sager i beretningsåret.

6.4.3.2. Inhabilitet

Sagerne 31/2011 og 117/2011. Kendelse af 11. februar 2019.

Erhvervsstyrelsen havde i sag 31/2011 blandt andet anført, at revisor, der reviderede et bankregnskab, var inhabil, da han afgav sin revisionspåtegning, fordi revisor fik stillet en ferielejlighed i Spanien til rådighed, hvilken han anvendte vederlagsfrit forud for underskrivelsen af revisionspåtegningen på årsrapporten for såvel moderfonden som koncernen for fonden for regnskabsåret 2007. Revisor blev fundet skyldig.

Også relevant under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence), afsnit 6.4.4.5. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - banksag), hvor sagerne er yderligere refereret, herunder med præmis vedrørende udmåling af bøden, afsnit 6.6.2.2. (princippet i straffelovens § 89) samt afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Sagerne 32/2018 og 33/2018. Kendelse af 8. marts 2019.

Erhvervsstyrelsen havde klaget over, at revisor ved revisionen af årsregnskabet for N... A/S for 2014/15 og 2015/16 havde overtrådt revisorlovens § 16, stk. 1, § 23, stk. 1, og § 24, stk. 2, samt uafhængighedsbekendtgørelsens dagældende § 6, stk. 1, nr. 3, idet der forelå omstændigheder, der var egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om revisors uafhængighed som følge af, at formanden for revisionsvirksomhedens bestyrelse var direktør i N... A/S. Revisor havde desuden ikke foretaget dokumenteret stillingtagen til sin uafhængighed.

Erhvervsstyrelsen havde endvidere klaget over, at revisionsvirksomheden havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 3, § 24, stk. 6, og § 28, stk. 1, idet revisionsvirksomheden ikke havde sikret anvendelse af kvalitetsstyringssystemet for så vidt angår dokumenteret stillingtagen til uafhængighed ved afgivelse af erklæringer gennem den indklagede revisionsvirksomhed i forbindelse med revisionen af årsregnskabet for N... A/S for 2014/15 og 2015/16, hvor der forelå omstændigheder, der var egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om revisors uafhængighed som følge af personsammenfald mellem formanden for revisionsvirksomhedens bestyrelse og direktør i det selskab, som der gennem revisionsvirksomheden blev afgivet erklæring med sikkerhed overfor.

Revisor personlig blev fundet skyldig i klagepunktet og pålagt en bøde på 100.000 kr.

Revisionsvirksomheden blev frifundet.

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

6.4.3.3. Krydsrevision

Ingen sager i beretningsåret.

6.4.4. Kvalitetsmangler ved selve erklæringen

De sager, der under denne kategori er afgjort i beretningsåret, kan grupperes under de specifikke overskrifter, 1) hvor meget/lidt kan kræves af revisors revision, 2) tilfælde, hvor helhedsindtrykket er, at revisor mangler at dokumentere sin revision, 3) manglende forbehold og manglende afkræftende konklusion og 4) revisors kommunikation med ledelsen i tilfælde, hvor der ikke er krav om revisionsprotokol. Også de sager, hvor 5) revisionsemnet har været en banks regnskaber udgør en særlig gruppe. Hertil kommer en række sager, hvor 6) der i det hele er sket frifindelse eventuelt kombineret med afvisning. En række af sagerne ville i givet fald kunne passe under flere af overskrifterne, men hver sag forekommer alene under en af grupperne.

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

6.4.4.1. Hvor meget kan der kræves af revisors revision

Hvilken planlægning og hvilke revisionshandlinger, der skal udføres, samt dokumentationen herfor er underlagt revisors skøn. Som det fremgår af Revisornævnets præmisser i sager under denne

kategori, kan der efterfølgende altid peges på konkrete revisionshandlinger, der ved en foretagen stikprøvevis revision kunne være foretaget og beskrevet - eller bedre beskrevet. I beretningsåret 2018, jf. årsberetning fra 2018 under afsnit 6.6.4.1., blev der afsagt kendelser i sager, der angik såvel den øvre som den nedre grænse vedrørende kravet til revisors planlægning, udførelse og dokumentation af konkrete regnskabsposter. Revisornævnets afgørelse i sagen fra dette år viser, hvad der - også når der er tale om komplicerede sammenhænge - kan forventes af en revisor i forhold til systemrevision.

Sammenholdes med beretningen for året 2018 ville denne sag også kunne henføres under den gruppe, der i årsberetningen for 2018 blev beskrevet under afsnit 6.4.4.2. - skal og bør revisor afdække besvigelser ?.

Sag 46/2017. Kendelse af 7. januar 2019.

Køberne af 88 % af anparterne af selskabet T A/S klagede over revisors revision af selskabets årsrapporter for 3 år. Selskabet T A/S' kerneområde var en egenudviklet handelsplatform, hvor interesserede købere og sælgere kunne finde hinanden online og indgå aftaler om handel vedrørende typisk brugte moderelaterede varer. Handelsplatformen muliggjorde kontanthandel, handel på kredit og handel ved brug af forskellige typer af kredit- eller betalingskort. Både købere og sælgere betalte et gebyr for transaktioner, der gennemførtes ved anvendelse af et af T A/S' udviklet betalingssystem.

Klagerne angik, at revisor - på grund af manglende forståelse af virksomheden - ikke havde planlagt og udført sin revision i overensstemmelse med god revisorskik. Revisor havde i den forbindelse ikke udført tilstrækkelig systemrevision, ligesom revisors substansrevision af en række væsentlige regnskabsposter havde været utilstrækkelig.

Selskabet T A/S' CEO/CFO var ved dom afsagt af København Byret kendt skyldig i en række strafbare forhold, herunder dokumentfalsk af dokumenter indeholdende opgørelser over mellemværender mellem T A/S og kreditorer/debitorer.

Revisornævnet fandt, at begge klagere havde en retlig interesse i at få sagen behandlet i Revisornævnet.

Følgende fremgår af Revisornævnets kendelse vedrørende sagens realitet:

"Revisornævnet lægger på baggrund af oplysninger fra klagerne og fra indklagede til grund, T... ApS' aktivitet skete på en af selskabet designet og udviklet handelsplatform for online internethandel. Regnskabsdata til bogføringsformål vedrørende gebyrer, medlemskaber, annoncefremhævninger, tilkøb af sikkerhed, tilkøb af kredittid, indsætninger i "...Wallet", hævninger fra "...Wallet", refusion ved indsigelser, transaktioner med moms og uden moms m.v. udledes fra flere forskellige kilder vedrørende de mange handelstransaktioner, som selskabets mere end 700.000 brugere gennemfører.

Selskabets finansbogføring foretoges i E-conomics standard bogføringsprogram til og med regnskabsaflæggelsen for 2014.

Der var ikke integration mellem handelsplatformen og E-conomic, ligesom der ikke var automatisk overførsel af transaktioner herimellem.

Der var integration eller automatisk overførsel mellem E-conomic og de bankkonti i ... Bank, som ind- og udbetalinger fra/til brugere vedrørende fjørnævnte gebyrer m.v. blev afregnet via.

Transaktioner registreret på handelsplatformen blev derfor manuelt posteres i E-conomic og blev

foretaget med varierende grad af frekvens og detaljeringsgrad, herunder i vidt omfang som samlede posteringer af saldi.

Revisornævnet lægger videre til grund, at de manuelle posteringer af samlede saldi medførte, at det ikke var muligt at følge den enkelte transaktion fra handelsplatformen til finansbogføringen i E-conomic og videre til transaktionerne modsvarende bankposteringer i ... Bank. Revisornævnet lægger på denne baggrund til grund, at T... ApS var en virksomhed med en betydelig it-afhængighed, idet handelsplatformen var grundlaget for hele virksomhedens omsætning og dannede størstedelen af transaktionerne i virksomheden, ligesom det var på handelsplatformen, brugernes tilgodehavender og gæld til virksomheden mv. registreredes. Revisornævnet finder derfor, at indklagede burde have indset nødvendigheden af at revidere handelsplatformen for at kunne afdække væsentlige områder i regnskabet, og ved ikke at have revideret handelsplatformen har indklagede udvist en manglende forståelse for T... ApS' aktiviteter og opbygning.

Revisornævnet finder det således bevist, at indklagede ikke havde opnået en tilstrækkelig forståelse af transaktionskæden omsætning, herunder en forståelse for de understøttende it-systemer - og derfor ej heller udvist fornøden professionel skepsis i forbindelse med sin planlægning og udførelse af revisionsopgaven. Revisornævnet finder det endvidere bevist, at indklagede ikke havde tilegnet sig den nødvendige relevante viden til at planlægge og gennemføre substanshandlinger, der specifikt rettede sig mod risikoen for væsentlig fejlinformation i regnskabet, uanset om denne fejlinformation hidrørte fra fejl eller besvigelser, herunder fx indhentelse af revisionsbevis direkte fra tredjemand og fx afstemning af modtagne udtræk til det system, som disse angiveligt skulle stamme fra.

Det af indklagede oplyste om de af ham udførte supplerende revisionshandlinger kan ikke føre til et andet resultat, idet Revisornævnet ikke finder at kunne lægge til grund, at disse kan anses for at have været tilstrækkelige.

Revisornævnet finder derfor, at indklagedes afgivelse af revisionspåtegninger på årsrapporterne for T... ApS for regnskabsårene 2012/13, 2013/14 og 2014 på trods af manglende forståelse for den reviderede virksomhed og dermed vigtigheden af systemrevision/it-revision samt på trods af indklagedes manglende forståelse af virksomhedens forhold i relation til vigtigheden af et stærkt revisionsbevis på grund af manglende funktionsadskillelse, udgjorde tilsidesættelse af god revisorskik, jf. klagepunkt 1 (4.2.)

Det tilføjes, at Revisornævnet ikke finder, at klagerne har bevist, at indklagede - såfremt indklagede havde haft den fornødne forståelse af virksomheden og planlagt og udført sin revision i overensstemmelse med denne forståelse - ville have afdækket den skete besvigelser. Revisornævnet lægger i den forbindelse til grund som ubestridt af såvel klagerne som indklagede - som det fremgår af parternes indlæg herom - at den tidligere administrerende direktør, økonomidirektør og bestyrelsesmedlem i T... ApS på baggrund af en forensic undersøgelse af T... ApS vedrørende i regnskabsårene 2012, 2013 og 2014 af Københavns Politi i december 2017 blev tiltalt for dokumentfalsk, bedrageri og databedrageri af særlig grov beskaffenhed samt, at pågældende ved København Byrets dom af ... i væsentlig omfang blev kendt skyldig. Revisornævnet lægger videre til grund, at den pågældende, der var ansat i selskabets ledelse i regnskabsårene 2012, 2013, 2014 og 2015, havde forfalsket og manipuleret regnskabsmateriale og dokumentationsmateriale, der blev overdraget til indklagede til brug for indklagedes revision af T... ApS' årsregnskaber for de anførte regnskabsår. Revisornævnet lægger videre til grund, at der i selskabet T... ApS var ansat få

medarbejdere i administrationen/ økonomifunktionen og, at den pågældende administrerende direktør - i en periode også bestyrelsesmedlem - var højt klassificeret i selskabet og kendt af bestyrelsens øvrige medlemmer, idet stifterne af selskabet var en del af såvel direktionen og som bestyrelsen. Revisornævnet lægger endelig til grund, at indklagede var opmærksom på den manglende funktionsadskillelse i regnskabsmæssig henseende, idet det fremgår af revisionsprotokollatet vedrørende regnskabsåret for 2013/14, at det er noteret, at den administrerende direktør har fået adgang til selskabets bankkonto, og at revisionen anbefaler, at alle betalinger godkendes af to personer i fællesskab. Revisornævnet lægger endelig til grund, at ledelsen/bestyrelsen i T... ApS var klar over forholdet i administrationens økonomifunktionen/bogholderi, herunder de heraf følgende øgede risici.

Som følge af de iboende begrænsninger i en revision er der en uundgåelig risiko for, at en revisor ikke opdager væsentlige fejlinformationer som følge af besvigelser. Særligt i de tilfælde, hvor manipulationerne er udført af eller på foranledning af den daglige ledelse, og såfremt højt placerede eller betroede medarbejdere har været bekendt hermed og fortiet dette over for revisionen, vil der være større risiko for, at en revisor ikke opdager besvigelser.

Derfor og på denne baggrund finder Revisornævnet ikke, at klagerne har bevist, at indklagede i givet fald ville have afdækket besvigelserne i forbindelse med sin revision.

Da en række af de oplysninger, der ligger til grund for indklagedes revision af årsrapporterne for regnskabsårene 2012/13, 2013/14 samt 2014 må tilsidesættes som ufuldstændige, forfalskede og i vidt omfang ukorrekte, må de af indklagede afgivne erklæring på årsrapporterne for selskabet ligeledes tilsidesættes. Klagepunkterne over de substantielle fejl ved revisionen af selskabet er derfor ikke taget under påkendelse.

I oven for anførte omfang findes indklagede at have tilsidesat god revisorskik." Revisor blev pålagt en bøde på 30.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.3.1. (retlig interesse).

6.4.4.2. Helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen

Det er afgørende, at revisors revisionshandling og foretagne skøn kan dokumenteres. Sagen, der er refereret nedenfor, illustrerer, at dette udgangspunkt fortsat efter den seneste lovændring understøttes af Revisornævnet ved udmåling af bødestraf.

Sag 53/2018. Kendelse af 14. juni 2019.

Erhvervsstyrelsen havde rejst følgende klagepunkter mod revisor:

1. Revisionen af årsregnskabet for A... K/S for 2016:
 - a. Frafaldet.
 - b. Revisor havde ikke dokumenteret at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende regnskabsposterne materielle anlægsaktiver, varebeholdninger og tilgodehavender fra salg, jf. revisorlovens §§ 16, stk. 1, og 23, stk. 1, jf. ISA 230, afsnit 8 og ISA 500, afsnit 6, idet revisors konklusion på områderne ikke var tilstrækkeligt understøttet af revisionsbeviser.

- c. Revisor havde i strid med dagældende erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 1 og stk. 2, litra b og e, ikke taget forbehold for, at regnskabet indeholdt ekstraordinære poster, at regnskabet ikke indeholdt oplysninger om brugstid og scrapværdi for materielle anlægsaktiver, og at regnskabet ikke indeholdt regnskabspraksis for omsætning og igangværende arbejder.
 - d. Revisor havde i strid med dagældende erklæringsbekendtgørelses § 5, stk. 1, nr. 1 og stk. 3, ikke medtaget en konklusion i revisionspåtegningen.
2. Revisionen af årsregnskabet for A... ApS for 2016
- a. Revisor havde ikke dokumenteret at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for områderne going concern, nettoomsætning, periodeafgrænsningsposter og tilgodehavender fra salg, jf. revisorlovens §§ 16, stk. 1, og 23, stk. 1, jf. ISA 230, afsnit 8 og ISA 500, afsnit 6, idet revisors konklusion på områderne ikke var tilstrækkeligt understøttet af revisionsbeviser.
 - b. Revisor havde ikke medtaget et afsnit i revisionspåtegningen om grundlaget for den afgivne konklusion, hvilket var en overtrædelse af dagældende erklæringsbekendtgørelses § 5, stk. 1, nr. 2 og stk. 4.
3. Revisionen af årsregnskabet for B... A/S for 2015
- a. Revisor havde ikke dokumenteret at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for områderne going concern, grunde og bygninger, gæld til kreditinstitutter og tilgodehavender og gæld vedrørende tilknyttede virksomheder, jf. revisorlovens §§ 16, stk. 1, og 23, stk. 1, jf. ISA 230, afsnit 8 og ISA 500, afsnit 6, idet revisors konklusion på områderne ikke var tilstrækkeligt understøttet af revisionsbeviser.
 - b. Revisor havde i strid med dagældende erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 2, nr. 2 og nr. 7, ikke taget forbehold for manglende sammenhæng til regnskabet for 2014 vedrørende primobalancen for 2015 og ultimobalancen for 2014 for regnskabsposterne grunde og bygninger og egenkapitalen, samt den manglende sammenhæng mellem årets resultat og egenkapitalopgørelsen.
 - c. Revisor havde i strid med dagældende erklæringsbekendtgørelses § 7, stk. 1 og stk. 2, ikke givet oplysninger om et ulovligt lån til et tidligere ledelsesmedlem.

Revisor blev i det hele fundet skyldig.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis om bødefastsættelsen:

"Indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik kan efter de nu gældende principper for ikendelse af disciplinærstraf ikke vurderes til at være en mindre alvorlig forseelse. For overtrædelse af revisorlovens § 23, stk. 1, og for tilsidesættelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, tildeles indklagede, ... revisor ..., i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, derfor en bøde. Da forholdene under punkt 3 er begået forud for kendelsen af 18. april 2017, skal sanktionen til dels fastsættes som en tillægsstraf, jf. princippet i straffelovens § 89. Bøden for disse forhold findes at burde fastsættes som en tillægsbøde på 25.000 kr. Bøden for de øvrige overtrædelser fastsættes, også under hensyn til den tidligere sanktion, til 50.000 kr." Revisor blev pålagt en bøde på 75.000 kr.

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

6.4.4.3. Manglende forbehold og afkræftende konklusion

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

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

I beretningsåret har Revisornævnet skullet afgøre 4 sager, der i det væsentlige angik manglende forbehold, og hvor bødeniveauet fra forud for 2016-loven er blevet fastholdt.

Sag 34/2018. Kendelse af 12. februar 2019.

Erhvervsstyrelsen havde rejst følgende klagepunkter:

- a) Erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for S... A/S for 2015-2016, idet der ikke var taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven, herunder for så vidt angår:
 - a. Fejlagtig behandling af ændret regnskabspraksis vedrørende selskabets investeringsejendom, jf. årsregnskabslovens § 38 og § 51, stk. 1.
 - b. Manglende oplysninger om ændrede skøn, samt manglende tilpasning af sammenligningstal vedrørende ændret regnskabspraksis for selskabets domicilejendom, jf. årsregnskabslovens § 51 og § 54.
- b) Erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 5, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for S... A/S for 2015-2016, idet de i punkt a) omhandlede overtrædelser af årsregnskabsloven burde have ført til, at revisor havde givet en afkræftende konklusion i revisionspåtegningen.
- c) Revisorlovens § 16, stk. 1, om god revisorskik samt revisorlovens § 23, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for S... A/S for 2015-2016, idet revisor ikke havde dokumenteret at have udført tilstrækkelige handlinger vedrørende revision af værdiansættelse af investeringsejendommen, herunder dokumentation for, at der var indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

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

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

Sag 38/2018. Kendelse af 8. marts 2019.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

a) Revisor havde ved revisionen af årsregnskabet for T... ApS for 2015 overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, samt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, idet der som grundlag for den afgivne revisionspåtegning ikke var tilstrækkelig dokumentation for, at der var udført revisionshandlinger samt opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende målingen af kapitalandele i associerede virksomheder til dagsværdi.

b) Revisor havde ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for T... ApS for 2015 overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, nr. 7, idet der ikke var taget forbehold for, at den beskrevne anvendte regnskabspraksis vedrørende kapitalandele i associerede virksomheder ikke var i overensstemmelse med årsregnskabsloven samt, at kapitalandele i associerede virksomheder ikke var indregnet og målt efter indre værdis metode i koncernregnskabet. Revisor blev i det hele fundet skyldig og pålagt en bøde på 30.000 kr.

Sag 35/2018. Kendelse af 29. marts 2019.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

a) Erklæringsbekendtgørelsen... var overtrådt ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for ... for 2013, idet der var afgivet en "bortset fra" konklusion i en situation, der skulle have ført til, at revisor afgav en afkræftende konklusion.

b) Erklæringsbekendtgørelsens ... var overtrådt ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskabet for ... samme virksomhed... for 2013, idet der ikke var taget forbehold for, at der manglede noteoplysninger, jf. årsregnskabslovens § 64, stk. 4, om, at pengeinstituttet havde transport i løbende afregninger.

Revisor blev fundet skyldig i begge klagepunkter.

Vedrørende spørgsmålet om den afkræftende konklusion fremgår blandt andet følgende af Revisornævnets præmis:

"... Revisornævnet lægger til grund, at det var en betingelse for fortsat drift, at selskabets bankforbindelse ville forlænge engagementet med selskabets ejer – og dermed også selskabet – hvilket indklagede ikke havde fået oplysning om på tidspunktet for dennes erklæringsafgivelse på årsregnskabet for 2013, idet der på daværende tidspunkt fortsat var forhandlinger i gang med banken om selskabets og hovedanpartshaverens finansieringsforhold.

Revisornævnet finder, at et forbehold vedrørende going concern er så væsentligt og gennemgribende for regnskabet, at indklagede burde have forsynet erklæringen med en afkræftende konklusion, hvilket indklagede også har erkendt. ..." Revisor blev pålagt en bøde på 40.000 kr.

Sag 23/2018. Kendelse af 28. juni 2019.

Kuratorerne i en række selskaber - i alt 9 selskaber, heraf de 8 under konkurs - havde indgivet klage over revisor for tilsidesættelse af god revisorskik. Klagerne angik, a) at revisor ikke havde afgivet en afkræftende konklusion på grund af manglende dokumentationsmateriale eller ikke havde taget forbehold for aktivernes tilstedeværelse for så vidt angår revision af to årsregnskaber for A A/S, b) at revisor ikke havde taget forbehold for værdien af aktiver medtaget i årsrapporten for selskab B A/S, og c) at revisor ved revision af årsregnskaberne for C ApS, D ApS, E ApS og F ApS for et regnskabsår ikke havde taget forbehold for værdien af aktiver medtaget i årsrapporterne. Følgende fremgår af Revisornævnets præmis: "Klagepunkt a

Ejendommen ...vej ...

Det fremgår af tingbogen

Indklagede burde have taget forbehold for at ejendommen og gælden heri, ikke fremgik af årsrapporten for 2014.

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

Udskudt skat.

Nævnet finder ikke, at klager ved det fremførte har sandsynliggjort, at indklagede har tilsidesat god revisionsskik vedrørende denne post. Indklagede frifindes derfor for denne del af klagepunkt a.

Aktiebesiddelser i E.. A/S.

Ved de dokumenterede bilag, herunder navnlig årsrapporten for selskabet ..., aktionærfortegnelsen for ... samt R75 og Ejerregistret, finder Nævnet det godtgjort, at kapitalandelene i E...

A/S ikke var ejet af A A/S men af ... A/S. Særligt efter indholdet af registreret revisor ...s mail af 2. juni 2016 må det lægges til grund, at indklagede havde fuld adgang til de relevante oplysninger om ejerforholdene. Indklagede burde derfor have taget forbehold for aktivets tilstedeværelse og værdi. Herved har indklagede på dette punkt tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, samt § 23, stk. 1.

Ligeledes findes indklagede, der i sagens natur var bekendt med den negative egenkapital i ... ApS pr. 31. december 2015, at have tilsidesat god revisionsskik ved ikke at have taget forbehold for værdien af ... A/S' tilgodehavende på 1,8 millioner kr. hos ... ApS.

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

Klagepunkt b

Formalia i forbindelse med udlodning af ekstraordinært udbytte fra ... A/S er ikke opfyldt, ligesom der ikke er nogen fri egenkapital til rådighed for udbytteudlodning. Revisornævnet finder derfor, at udlodningerne rettelig var ulovlige aktionærlån og ikke ekstraordinært udbytte. Ved ikke at have taget forbehold herfor, har indklagede tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 samt § 23, stk. 1.

Nævnet lægger til grund, at årsrapporten for 2015 for ... A/S var forsynet med revisionserklæring med supplerende oplysning med henvisning til note om væsentlig usikkerhed vedrørende værdiansættelsen af selskabets grunde og bygninger. Nævnet lægger endvidere til grund, at værdien af grunde og bygninger udgjorde en væsentlig post i regnskabet samt at disse senest var vurderet af uafhængig ejendomsmægler i 2014. Derfor burde indklagede have udført yderligere revisionshandling - ud over bestyrelse og direktionens vurdering af, at værdien af selskabets grunde og bygninger i årsrapporten gav et retvisende billede - og herunder dokumenteret i sine arbejds papirer, hvorledes ledelsen har udøvet regnskabsmæssige skøn, og hvorledes indklagede forholdt sig hertil. Ved ikke at have dokumenteret sin revision af ledelsens regnskabsmæssige skøn tilstrækkeligt har indklagede tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, samt § 23, stk. 1.

Klagepunkt c

Efter indholdet af den ved kvalitetskontrollen i 2016 udfærdigede "issue tracker" fra Revisortilsynets kvalitetskontrollant - som må antages også at have omfattet revisionen af værdien af de tre datterselskaber ... Holding ApS, ...II ApS og ... III ApS - og som Nævnet må lægge til grund,

finder Nævnet det ikke godtgjort, at indklagede ved sin revision af ... V ApS har overtrådt god revisionskik. Indklagede frifindes derfor for dette klagepunkt." Revisor blev pålagt en bøde på 60.000 kr.

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

Sag 6/2019. Kendelse af 6. december 2019.

Et anpartsselskab havde klaget over selskabets revisor og fremsat følgende klagepunkter: "1. Revisor har i revisionspåtegningen på årsrapporterne for henholdsvis 2016 og 2017 konkluderet, at årsregnskaberne gav et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling, samt at resultatet af selskabets aktiviteter var i overensstemmelse med Årsregnskabsloven. Indklagede revisor har derved tilsidesat god revisorskik, idet tallene i årsrapporternes omsætning, balance posten skyldig moms og specifikationers punkt 6 ikke lever op til Årsregnskabsloven.

2. Revisor har flere gange fastholdt, at ... ApS var momspligtig. Indklagede har derved tilsidesat god revisorskik, idet selskabets ydelser viste sig at være momsfritaget. Konsekvensen heraf er, at klager har indleveret forkerte årsregnskaber til myndighederne, hvilket er særligt problematisk, da klager er under tilsyn af Finanstilsynet.

3. Revisor har tilsidesat god revisorskik ved i årsrapporten for 2017 at have indarbejdet en kapitalnedsættelse fra 550.000 kr. til 50.000 kr. inden generalforsamlingens behandling heraf den

28. maj 2018. Indklagedes erklæring for 2017 er derfor også af denne grund forkert."

Revisor blev frifundet for klagepunkterne 1 og 2 og fundet skyldig i klagepunkt 3, der var ubestridt, og som angik manglende forbehold for, at der var foretaget indregning af en kapitalnedsættelse med et i forhold til selskabets størrelse meget væsentlig beløb inden der var truffet beslutning herom på en generalforsamling, jf. selskabslovens § 186. Revisor blev pålagt en bøde på 30.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.1.2 (saglig kompetence).

6.4.4.4. Revisionsprotokol

Ved ikrafttræden af den nye revisorlov i juni 2016 blev det generelle danske krav om førelse af revisionsprotokol, som har været gældende siden 1917, afskaffet - bortset fra de tilfælde, hvor der revideres virksomheder af interesse for offentligheden (PIE-virksomheder, jf. hertil revisionsforordningens artikel 11), og bortset fra de tilfælde, hvor der revideres fx en tilskudsmodtager, hvor der efter særlig lovgivning herom kræves revisionsprotokol.

For så vidt angår revision af virksomheder, der ikke er PIE-virksomheder eller virksomheder med særligt lovkrav, beror det efter juni 2016 indledningsvis på, om der er indgået aftale mellem revisor og klient om, at der skal udarbejdes en revisionsprotokol. I bekræftende fald skal revisionsprotokollen opfylde de lovmæssige krav hertil, herunder blandt andet revisorlovens § 22, stk. 1, samt selskabslovens §§ 93, stk. 3, 129 og 147, stk. 2.

Men ophævelse af kravet om at føre en revisionsprotokol for virksomhederne medfører ikke, at revisor kan undlade at rapportere, om den udførte revision til ledelsen, jf. hertil de under ISA 260, 240, 250, 265, 450, 505, 510, 550, 560, 570, 600, 510, 705, 706, 710, 720 anførte anvisninger og pålæg til revisor om at kommunikere en række konkrete oplysninger til den reviderede virksomheds ledelse. Der er ikke krav om, at revisors kommunikation til det reviderede selskabs øverste ledelse skal ske skriftligt - bortset fra de tilfælde, hvor det vurderes, at mundtlig kommunikation ikke vil være hensigtsmæssig, jf. ISA 260, pkt. 19. Men det er derimod et krav, at revisors - eventuelt mundtlige - kommunikation dokumenteres i revisors arbejdspapir, jf. ISA 260, pkt. 23.

Revisornævnet har til og med beretningsåret behandlet i alt 4 sager, hvor Erhvervsstyrelsen har rejst klage over revisors manglende kommunikation til det reviderede selskabs øverste ledelse. De 3 af sagerne er blevet afgjort i beretningsårene 2017 og 2018 (kendelse af 18. december 2017 i sag 13/2017, kendelse af 30. november 2018 i sag 18/2018 og kendelse af 17. december 2018 i sag 29/2018). I alle tilfælde - herunder også i nedennævnte sag, var klagen i det væsentlige formuleret således, at "endvidere var kommunikation til den øverste ledelse utilstrækkelig". Revisornævnet har ved nedenstående kendelse efter overordnet generel drøftelse vedrørende problemstillingen truffet afgørelse herom.

Sag 1/2019. Kendelse af 6. november 2019.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat følgende klagepunkter:

a) Revisor havde ved revision af årsregnskabet for moderselskabet ... A/S for 2014/15 overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens §§ 16 og 23, stk. 1, idet der ikke var dokumentation for, at der var planlagt og udført tilstrækkelige handlinger vedrørende revision af værdiansættelse af investeringsejendomme, herunder at der var indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

"Endvidere var kommunikation til den øverste ledelse utilstrækkelig."

b) Revisor havde ved revision af årsregnskabet for datterselskabet ... A/S for 2014/15 overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens §§ 16 og 23, stk. 1, idet der ikke var dokumentation for, at der var planlagt og udført tilstrækkelige handlinger vedrørende revision af værdiansættelse af investeringsejendomme, herunder at der var indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

"Endvidere var kommunikation til den øverste ledelse utilstrækkelig."

c) Revisor havde ved revision af årsregnskabet for datterselskabet ... A/S for 2014/15 overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens §§ 16 og 23, stk. 1, idet der ikke var dokumentation for, at der var planlagt og udført tilstrækkelige handlinger vedrørende revision af indregning og værdiansættelse af udskudt skatteaktiv, herunder at der var indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

d) Revisor havde ved revision af årsregnskabet for datterselskabet ... A/S for 2014/15 overtrådt dagældende og nugældende erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 1, idet der ikke var taget forbehold for manglende oplysninger om ændret metode for måling af dagsværdi, ændret regnskabspraksis vedrørende selskabets andelsbolig samt manglende tilpasning af sammenligningstal.

(Revisornævnet havde måttet berigtige samtlige klagepunkter således, at korrekt selskab fremgik af Erhvervsstyrelsens klage, jf. herom også i Revisornævnets præmis.)

Revisor blev i det væsentlige fundet skyldig i de rejste klagepunkter, dog skete der frifindelse for så vidt angår klagen i klagepunkterne a og b for utilstrækkelig kommunikation.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis for så vidt angår frifindelsen for ikke at have kommunikeret tilstrækkeligt med den øverste ledelse: "Klagepunkt a

...

Klagepunktet indeholder endvidere følgende: "Endvidere er kommunikation til den øverste ledelse utilstrækkelig." Således som klagepunktet er formuleret, angår klagepunktet, at der ikke er sket en kommunikation til den øverste ledelse - og ikke, at en kommunikation ikke er dokumenteret i indklagedes arbejdspapirer.

For så vidt angår kommunikation til selskabets øverste ledelse har indklagede i forbindelse med skriftvekslingen blandt andet oplyst, at han har haft den nødvendige kommunikation med selskabets øverste ledelse, herunder ved de årlige regnskabsmøder om udkast til årsrapporter, hvor anvendelse af dagsværdi er anvendt. Den øverste ledelse er på den baggrund fuldt informeret om forholdene vedrørende værdiansættelsen af fast ejendom.

Der er ikke krav om, at dokumentationen med selskabets øverste ledelse foreligger på skriftligt grundlag, og Revisornævnet finder ikke mod indklagedes benægtelse, at klager har bevist, at indklagede ikke har gjort selskabets ledelse bekendt med forholdene, herunder særligt for så vidt angår problemstillingen vedrørende værdiansættelsen af investeringsejendommene og regnskabsprincipper herfor. Derfor frifindes indklagede for denne del af klagepunktet.

...

Klagepunkt b

...

Også dette klagepunktet indeholder endvidere følgende: "Endvidere er kommunikation til den øverste ledelse utilstrækkelig."

Med henvisning til Revisornævnets bemærkninger og begrundelse under klagepunkt a frifindes indklagede for denne del af klagepunktet.

..."

Revisor blev pålagt en bøde på 40.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.7. (visse sagsbehandlingsspørgsmål).

6.4.4.5. Banksag

Også i denne beretningsperiode har Revisornævnet taget stilling til klage over revisors revision af en banks regnskaber.

Sagerne 31/2011 og 117/2011. Kendelse af 11. februar 2019. Sagerne blev sambehandlet i Revisornævnet.

Erhvervsstyrelsen havde i sag 31/2011 rejst følgende klagepunkter:

- 1. Revisor havde overtrådt - dagældende - revisorlovs § 11, stk. 2, nr. 5, idet revisor fik stillet en ferielejlighed i ... Spanien, til rådighed af .fonden, hvilken han anvendte vederlagsfrit forud for underskrivelsen af revisionspåtegningen på årsrapporten for såvel moderfonden som koncernen for ... fonden for regnskabsåret 2007.

- 2. Revisor havde ikke foretaget en tilstrækkelig revision af kapitalandele i associerede virksomheder i årsrapporterne - for såvel moderfonden som koncernen - for A-bank, for regnskabsåret 2005, for ... fonden for regnskabsåret 2006 og for ... fonden for regnskabsåret 2007, idet revisor ikke havde revideret kapitalandele i associerede virksomheder i årsrapporterne for 2005, 2006 og 2007 med den omhu, som opgavens beskaffenhed tilsiger samt i overensstemmelse med god revisorskik, fordi revisor skulle have taget forbehold i sine revisionserklæringer i årsrapporterne for regnskabsårene 2005, 2006 og 2007 for indregningen, målingen og præsentationen af kapitalandelene i associerede virksomheder.
- 3. Revisor havde ikke planlagt og udført revisionen af årsrapporterne - for såvel moderfonden som koncernen - for regnskabsårene 2005, 2006 og 2007 for ... fonden i overensstemmelse med god revisionskik, idet han ikke havde opnået en tilstrækkelig forståelse af ...fonden.
- 4. Revisor havde ikke afgivet en supplerende oplysning i sin revisionspåtegning i årsrapporten for moderfonden og koncernen for ... fonden for regnskabsåret 2007 om, at bogføringsloven ikke var overholdt.
- 5. Revisor havde ikke afgivet supplerende oplysning i sin revisionspåtegning i årsrapporterne - for såvel moderfonden som koncernen - for regnskabsårene 2005, 2006 og 2007 for ... fonden om, at fonden har foretaget uddelinger, der er i strid med fondens formål.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis og afgørelse:

"Klagepunkt 1

Revisornævnet lægger til grund, at ...fonden rådede over en ferielejlighed i ..., som ...fonden stillede til rådighed for blandt andet medlemmer af A bank...s ledelse og indklagede. Indklagede gjorde efter det oplyste brug af denne lejlighed i ca. 14 dage i april/maj 2007 og i ca. 3 dage i juni 2008. Det må lægges til grund, at der var tale om et ferieophold for indklagedes vedkommende, idet der ikke foreligger oplysninger om, at opholdene fandt sted i forbindelse med et bestyrelsesmøde eller anden professionel aktivitet. Indklagede betalte ikke for nogen af de to ophold, før efter at en avis i efteråret 2008 havde omtalt forholdet. Det fremgår endvidere af sagens oplysninger, at de ansatte i A... Bank var af den opfattelse, at indklagede ikke skulle betale for sit ophold, jf. mail af 20. september 2010 fra A... bank til Erhvervsstyrelsen. På denne baggrund finder Nævnet ikke at kunne tillægge indklagedes oplysninger om, at hans manglende betaling for de to ophold skyldes en forglemmelse, betydning ved sagens afgørelse.

Efter de foreliggende oplysninger om det vederlag, som ejeren af lejligheden modtog på årligt 150.000 kr. i direkte betaling og derudover en kredit på favorable vilkår, der ville sikre ejeren et betydeligt afkast, lægger Nævnet til grund, at et tilsvarende ophold på normale forretningsmæssige vilkår ville have indebåret en ikke ubetydelig privat udgift for indklagede. Indklagede afgav revisionspåtegning på årsrapporten for ...fonden for 2007 den 26. maj 2008, hvilket var efter hans første benyttelse af lejligheden og kort før den anden.

Det fremgår af den dagældende revisorlov, lov nr. 302 af 30. april 2003, med senere ændringer, § 11, at revisor ikke må udføre opgaver som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger omstændigheder, der er egnede til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om revisors uafhængighed. Det fremgår yderligere af samme lovs § 11, stk. 2, nr. 5, at trusler mod revisors uafhængighed altid antages at foreligge, når revisor i øvrigt har en økonomisk forbindelse med den

virksomhed, om hvis forhold erklæringen skal afgives, medmindre den økonomiske forbindelse sker på almindelige forretningsmæssige vilkår og er ubetydelig. I det væsentlige tilsvarende bestemmelser findes i den nugældende revisorlovs § 24, jf. § 1 og § 2, stk. 1, nr. 4 i bekendtgørelse nr. 735 af 17. juni 2016 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed.

Nævnet finder at indklagedes gentagne vederlagsfrie brug af en ferielejlighed under de angivne omstændigheder må anses for at være egnet til at vække tvivl om indklagedes uafhængighed.

Nævnet finder derfor, at indklagede ved afgivelsen af den omhandlede erklæring af 26. maj 2008 var inhabil og at indklagede herved har handlet i strid med god revisionsetik.

Indklagede findes derfor skyldig i dette klagepunkt.

Ved sanktionsfastsættelsen skal der tages hensyn til, at de generelle krav til revisors uafhængighed er skærpet ikke ubetydeligt siden 2008, ligesom inhabilitet af en karakter som den foreliggende nu vurderes som væsentlig mere alvorlig end tilfældet var på daværende tidspunkt. Nævnet har taget hensyn hertil ved sanktionsfastsættelsen, jf. herom nedenfor.

Klagepunkt 2.

Det fremgår af årsrapporten for ... senere ... fonden, for 2004, at fonden ved regnskabsårets afslutning havde en egenkapital på 208.376 tkr. og at årets resultat var 42.783 tkr. I egenkapitalen var indeholdt en reserve for nettoopskrivning efter indre værdis metode på 101.677 tkr. I årsrapporten for 2005 var egenkapitalen 1.219.872 tkr. og årets resultat 660.790 tkr. Det er anført i ledelsens beretning, at regnskabsprincipperne er ændret, således, at kapitalandele i børsnoterede, associerede virksomheder er optaget til dagsværdi, jf. gengivelsen af beretningens afsnit om anvendt regnskabspraksis ovenfor. Dette har, som også anført i beretningen, medført en meget væsentlig forøgelse af fondens egenkapital og et væsentligt forbedret driftsresultat, idet resultatet af den foretagne praksisændring er indregnet direkte på egenkapitalen. Indklagede har i forbindelse med sagens behandling i Nævnet og under høringen forud herfor oplyst, at han modtog en henvendelse fra fondens ledelse om hvorvidt det ville være muligt at foretage ændring af regnskabsprincipperne således, at kapitalandele i børsnoterede, associerede virksomheder blev optaget til dagsværdi. Indklagede har efterfølgende afgivet såkaldt "blank" påtegning på fondens årsregnskaber for 2005 den 22. maj 2006, for 2006 den 1. juni 2007 og for 2007 den 26. maj 2008, jf. ovenfor under klagepunkt 1.

I brev af 10. maj 2010 til Erhvervsstyrelsen har indklagede herom anført, at han var enig i, at børskursen på fondens aktier i A... bank gav et mere relevant og pålideligt udtryk for den rette værdi af dette aktiv og at en ændring af regnskabsprincipperne derfor ville være i overensstemmelse med årsregnskabslovens § 11. Der er herefter ikke tvivl om, at indklagede har været fuldt bevidst om den foretagne ændring og den heraf følgende meget væsentlige stigning i såvel fondens resultat som dens egenkapital.

Nævnet bemærker, at det følger af fondens vedtægter § 2, at denne ikke ville kunne afhænde sine aktier i A...bank som led i almindelig investering. Nævnet finder på denne baggrund, at fonden ikke kan sidestilles med eller betragtes som en investeringsvirksomhed. Som følge heraf burde indklagede ikke have tiltrådt ledelsens forslag om ændring af regnskabspraksis. Indklagede burde derfor også have taget forbehold for den skete opgørelse af værdien af aktierne i A... bank i såvel 2005, 2006 som 2007. Den af indklagede påberåbte bestemmelse i årsregnskabslovens § 11 indeholder ikke hjemmel til så væsentlige ændringer. Det bemærkes, at en angivelse af forskellen mellem indre værdi og aktuel børskurs kunne have været illustreret ved en note, jf. bestemmelsens

stk. 2 om muligheden for at meddele yderligere oplysninger. Nævnet finder derfor, at de tre årsrapporter indeholder væsentlig fejlinformation.

Særligt vedrørende årsrapporten for 2007 bemærkes, at den af indklagede påberåbte ændring af årsregnskabslovens § 38 herefter heller ikke kan tillægges betydning, da fonden ikke var en investeringsvirksomhed. Endvidere var lovændringen ikke vedtaget af Folketinget på det tidspunkt, hvor indklagede påtegnede årsrapporten. Uanset de forventninger om ikrafttrædelse som indklagede måtte have haft, kan den senere ændring af loven derfor ikke tillægges betydning ved afgørelsen af, om der foreligger en overtrædelse af god revisionsskik på tidspunktet for påtegningen.

Indklagede findes derfor skyldig i dette klagepunkt.

Klagepunkt 3

Under dette klagepunkt har klageren gjort gældende, at indklagede "ikke havde opnået en tilstrækkelig forståelse for ...fonden". Nævnet bemærker indledningsvis, at klagepunktet er ganske bredt formuleret og efter Nævnets opfattelse kun i begrænset omfang specificeret.

Mod indklagedes benægtelse og under henvisning til dennes redegørelse i svarskriftet, side 83, finder Nævnet ikke, at klager har ført bevis for, at indklagede ikke generelt har skaffet sig et tilstrækkeligt kendskab til og overblik over fondens forhold.

Nævnet finder ikke, at det forhold, at P... underskrev ledelsens regnskabserklæring i sig selv burde have givet indklagede anledning til at reagere. Derimod burde indklagede have været opmærksom på, at regnskabserklæringen i mangel af en ansat, daglig ledelse burde have været skrevet under tillige af tegningsberettigede for fonden. Dette burde indklagede have reageret overfor. På dette punkt findes indklagede skyldig. Indklagede frifindes i øvrigt for dette klagepunkt.

Klagepunkt 4.

Nævnet kan tiltræde det af indklagede anførte om, at efterfølgende reguleringer af bogføringen er almindeligt forekommende og ikke i sig selv kan betragtes som udtryk for manglende overholdelse af bogføringsloven. Indklagede findes derfor heller ikke at have tilsidesat god revisionsskik ved ikke at have afgivet en supplerende oplysning herom. Nævnet bemærker, at egentlige antedateringer ikke er dokumenteret. Indklagede frifindes for dette klagepunkt.

Klagepunkt 5.

Vedrørende udbetaling af beløb til F... og J...

Nævnet lægger til grund, at ... fonden i 2005, 2006 og 2007 udbetalte betydelige beløb til F... og J... Dette skete i en periode, hvor der ikke var ansatte i fonden, hvilket de to beløbsmodtagere heller ikke var. Uanset den af indklagede påberåbte tvivl om fortolkningen af lovgrundlaget burde det have stået indklagede klart, at det var i strid med fondens formål at tildele så store beløb til personer, der end ikke var ansatte i fonden. Det bemærkes, at det ved Vestre Landsrets dom af 28. januar 2013 også er antaget, at udbetalingerne var i strid med fondens formål, idet landsretten anfører (side 52), at "fondens formålsbestemmelse uanset den brede formulering må fortolkes i overensstemmelse med grundlæggende fondsretlige regler". Nævnet finder i øvrigt ikke, at indklagede har dokumenteret, at der skulle have været en fast praksis fra de relevante myndigheders side om, at sådanne uddelinger skulle være lovmedholdelige. Ved ikke at have afgivet supplerende oplysninger om disse uddelinger har indklagede handlet i strid med god revisionsskik.

Vedrørende A...bank...s overtagelse af M... A/S.

Ved Vestre Landsrets upåankede dom af 17. marts 2016 er det fastslået, (side 285 ff) at aftalerne om put-optionerne ikke er indgået på markedsvilkår og må anses som støtte til banken. Selvom denne støtte lå inden for fondens formål om på enhver måde at støtte banken, havde denne støtte karakter af uddelinger og støtten skulle derfor have været behandlet efter de regler herom, der fremgik af lov om erhvervsdrivende fonde. Det er endvidere fastslået, (side 288) at indklagede ved ikke at have rådgivet herom, herunder om at indgåelsen af optionen kunne blive betragtet som uddeling, har handlet ansvarspådragende overfor fonden. Nævnet lægger landsrettens fortolkning af det relevante lovgrundlag til grund. Nævnet kan således på baggrund af landsrettens dom ikke tillægge det betydning, at indklagede, der ikke har anket dommen, er af den opfattelse, at landsrettens vurdering af, om der forelå uddeling, ikke er korrekt. Nævnet bemærker, at det heller ikke i denne relation kan tillægges betydning, at indklagede af andre årsager blev friholdt for at betale erstatning. Det forhold, at indklagede burde have rådgivet om uddeling, kan ikke i sig selv føre til at pålægge indklagede et disciplinæransvar, da rådgivning ikke er omfattet af Nævnets kompetence. Imidlertid finder Nævnet, da der var tale om uddeling, at indklagede burde have afgivet en supplerende oplysning herom i sin påtegning på årsrapporten for 2005. Da også de ydede tilskud på 750.000 kr. for hvert af årene 2006 og 2007 må anses for uddeling, burde indklagede i sine påtegninger på årsrapporterne for 2006 og 2007 have afgivet en supplerende oplysning om uddeling af 750.000 kr. Ved at undlade dette har indklagede handlet i strid med god revisionskik. Indklagede findes derfor skyldig i dette klagepunkt."

Erhvervsstyrelsen havde i sag 117/2011 rejst følgende klagepunkter:

Revisor har ikke udført revisionen af årsrapporten for regnskabsåret 2008 for ... Sparekasse Fonden i overensstemmelse med god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, idet følgende forhold var konstateret:

- 1. Revisor havde ikke udført en tilstrækkelig revision af fondens egenkapital og uddelinger ved revisionen af årsrapporten for 2008 i overensstemmelse med god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.
- 2. Revisor havde ikke givet supplerende oplysninger i revisionspåtegningen, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, nr. 2, om, at fonden i strid med lov om erhvervsdrivende fondes § 41, havde foretaget uddelinger i løbet af regnskabsåret 2008, selv om der ikke var frie reserver til at foretage uddelingerne af.
- 3. Revisor havde ikke taget forbehold i sin revisionspåtegning for, at klassifikationen af kapitalandelene i ... Sparekasse og ... Bank i årsregnskabet var forkert, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, nr. 7.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis og afgørelse:

"Klagepunkt 1-2

Nævnet bemærker, at det af den på erklæringstidspunktet gældende lov om erhvervsdrivende fonde § 41 fremgår:

Til uddeling kan anvendes beløb, der i fondens senest godkendte årsrapport er opført som overført overskud og reserver, med fradrag af overført underskud. Følgende kan dog ikke anvendes:

- 1) Reserver for opskrivning efter indre værdis metode, 2)
- alle øvrige opskrivnings- og opreguleringsreserver samt
- 3) reserver, der er bundne i henhold til vedtægter.

Det fremgår således utvetydigt direkte af lovens ordlyd, at grundlaget for udlodning er "fondens senest godkendte årsrapport". Det er tillige anført af fondens bestyrelse i brev af 6. maj 2010 til klager, at bestyrelsen var af den opfattelse, at betingelsen ikke skulle tages så bogstaveligt. Bestyrelsen var således selv opmærksom på forholdet.

Nævnet finder på denne baggrund og tillige henset til den meget betydelige størrelse af uddelingen som blev muliggjort på grund af den ændrede opgørelse af det beløb, der var til rådighed til udlodning, at indklagede ved sin revision - dels for så vidt angår revisionen af fondens egenkapital, dels for så vidt angår revisionen af uddelinger - burde have udført revisionen med en sådan omhu og professionel tilgang, at han havde indset, at uddelingerne var - eller i det mindste kunne være - i strid med fondslovgivningen, og at indklagede derfor burde have afgivet en supplerende oplysning herom i sin påtegning af 20. maj 2009 jf. erklæringsbekendtgørelsens - såvel dagældende som nugældende - § 7. Særligt burde det forhold, at uddelingerne langt oversteg de frie reserver, have givet indklagede anledning til nærmere overvejelser. Ved ikke at have udført sin revision med den fornødne omhu og omhyggelighed og ved at have undladt at afgive en supplerende oplysning om forholdet, har indklagede tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16.

Nævnet bemærker i denne forbindelse, at uddelinger baseret på reserver, som ikke er opstået lovligt efter årsregnskabsloven, også indebærer en overtrædelse af § 41 - nu § 78 - i lov om erhvervsdrivende fonde. Det forhold, at indklagede kan henvise til flere juridiske responsa vedrørende spørgsmål i forbindelse med uddelinger fra erhvervsdrivende fonde, kan ikke - i relation til dette klagepunkt og den heri anførte konkrete klage - føre til et andet resultat. Nævnet finder endvidere at indklagede ikke som offentlighedens tillidsrepræsentant ukritisk kunne henholde sig til et responsum afgivet af fondens advokat.

Det tilføjes, at Nævnet ved afgørelsen har lagt til grund, at ... Sparekasse Fonden ikke i forbindelse med sin måling af aktier i ... Sparekasse for regnskabsåret 2007 kunne anvende princippet i dagældende årsregnskabslovs § 38, idet fonden ikke opfyldte lovens krav om at være en investeringsvirksomhed.

Klagepunkt 3

Nævnet kan af de af klager påberåbte grunde tiltræde, at de fonden tilhørende kapitalandele i ... Sparekasse og ... Bank rettelig burde have været optaget i årsrapporten for 2008 som datterselskaber. Indklagede burde derfor også have taget forbehold for klassifikationen. Nævnet finder dog at dette konkret har været uden væsentlig betydning og at forholdet må betegnes som værende af mindre alvorlig karakter.

For så vidt angår indklagedes henvisning til EU-Kommissionens fortolkningsmeddelelse vedrørende bestemte artikler i Rådets fjerde og syvende regnskabsdirektiv, 20.01.1998, afsnit 53, bemærker Nævnet, at afsnittet omhandler muligheden for udeladelse af det konsoliderede regnskab og ikke den regnskabsmæssige klassifikation af kapitalandelen i årsregnskabet."

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende bødestørrelsen:

"Ved fastsættelsen af sanktionen må der i skærpende retning tages hensyn til, at indklagede er fundet skyldig i et betydeligt antal overtrædelser, herunder af helt grundlæggende krav til god

revisionsskik, og vedrørende aktiver af meget betydelig værdi. Omvendt må der i formildende retning lægges vægt på, at sagen har været udsat i en meget lang periode, uden at dette skyldes indklagedes forhold. Særligt vedrørende den konstaterede inhabilitet bemærkes, at Nævnet ikke finder, at den efter praksis sædvanlige bøde på 100.000 kr. skal indgå fuldt ud i bødefastsættelsen, da forholdet, selvom det også på gerningstidspunktet var en tilsidesættelse af god revisionsskik, ville være blevet bedømt mindre alvorligt efter dagældende praksis, end tilfældet er på afgørelsestidspunktet. Efter en samlet bedømmelse fastsættes bøden, der tillige er fastsat efter princippet i straffelovens § 89, jf. kendelse af 14. august 2015, til 150.000 kr."

Indklagede blev pålagt en samlet bøde på 150.000 kr. i de to sager. Den i præmisserne omtalte, lange udsættelse, skyldtes, at sagen havde afventet afslutningen af flere verserende retssager.

Også relevant under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence), afsnit 6.4.3.2. (inhabilitet), afsnit 6.6.2.2. (princippet i straffelovens § 89) og afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

6.4.4.6. Frifindelse eventuelt kombineret med afvisning

I beretningsåret er der en række eksempler på revisorer, der i det hele er blevet frifundet for samtlige de klager, der er rejst imod den pågældende. En række af frifindelserne er begrundet i, at klager ikke har kunnet bevise sin påstand. Ved Revisornævnet - der er et disciplinærnævn, der kan idømme en indbragt revisor straf i form af bøde og fratagelse af en revisor sin godkendelse - gælder samme princip som inden for strafferetsplejen, dels at en klager, uanset om klager er en privat person eller en offentlig myndighed, skal kunne bevise sin påstand, dels at en rimeligt begrundet tvivl skal komme den indklagede til gode.

Sagerne 25/2018 og 26/2018. Kendelse af 8. marts 2019.

Klager, en boligforening ved foreningens administrator, havde fremsat følgende klagepunkter mod de 2 revisorer, der havde påtegnet regnskaberne:

- 1) De indklagede revisorer havde ved 2013-regnskabet under egenkapitalen aktiveret "værdiforøgelse af altaner" med 7.601.902 kr. respektive foretaget passivering af byggelån med 7.385.985 kr., idet altanerne var udført af andelsboligforeningens medlemmer, og som sådan ikke kunne aktiveres som en værdiforøgende forbedring udført på ejendommen svarende til forbedringsarbejder udført af foreningen.
- 2) Der blev klaget over, at de indklagede revisorer tilsvarende i 2014- og 2015-regnskaberne havde aktiveret "værdiforøgelse af altaner" (med 6.258.260 kr.) og, at der ikke var sket aktivering for så vidt angår foreningens tilgodehavende hos de af foreningens medlemmer, der deltog i prioritetslån optaget til dækning af de pågældende medlemmers udgift til altan.
- 3) Der blev klaget over, at de indklagede revisorer ved 2014-regnskabet havde udgiftsført byggelånsrenter (med 615.632 kr.) henset til, at udgiften endeligt var afholdt af andelsboligforeningens medlemmer og ikke andelsboligforeningen. Ligeledes blev der herunder særskilt klaget over det forhold, at byggelånsrenter isoleret set som sådan var udgiftsført henset til, at byggelånsrenter er en anlægsudgift i øvrigt.

4) I det omfang klager ikke ville få medhold i de ovenfor under klagepunkt 1-3 fremsatte klager, klagedes der herefter over, at de indklagede revisorer i 2016-regnskabet havde tilbageført tidligere udgiftsførte byggelånsrenter for så vidt angår 2015 samt havde aktiveret 7.199.598 kr. som et tilgodehavende, ligesom der i så fald tillige klagedes over, at der ikke var sket aktivering af "værdiforøgelse af altaner".

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

" Klagen angår i sin helhed de revisionspåtegninger, som de indklagede har afgivet på årsrapporterne for ... Boligforening for regnskabsårene 2013, 2014, 2015 og 2016, og klagepunkterne udspringer alle af de indklagedes opfattelse af ejerforholdet til de altaner, der i perioden fra 2011 til 2014 blev tilføjet til andelslejlighederne i ... Boligforening. De indklagede var af den opfattelse, at altanerne tilhørte boligforeningen, men administrator - og boligforeningen - havde gennemført projektet således, at altanerne reelt i en periode var den enkelte andelshavers ejendom.

Revisornævnet lægger til grund, at årsrapporterne for ... Boligforening for regnskabsårene 2013, 2014 og 2015 var retvisende og revisionen udført efter god revisorskik, såfremt forholdet havde været det, at det var ... Boligforening, der stod som ejer af altanerne, at de indklagedes opgave var at udføre revision af årsregnskaberne samt yde assistance med regnskabsopstilling, at regnskab og bogholderi blev udført af professionel boligadministrator, at det af denne bogføring ikke fremgik, hvorledes ejerforholdet til altanerne reelt var, herunder ikke klart fremgik, at altanerne ejedes af andelshaverne, idet bogføringen også for så vidt angår altanerne blev ført på bogholderi-konti, der udgjorde en integreret del af kontoplanen og bogføringen for boligforeningen, at kreditforeningslånet til altanbyggeriet blev optaget af ... Boligforening, der over for kreditforeningen var den reelle debitor, samt at det ikke entydigt fremgår af referater fra generalforsamlinger, hvorledes ejerskabet til altaner var. Revisornævnet lægger videre til grund, at der i løbet af de 3-4 år i forbindelse med de indklagedes revisionshandling var skriftlig kontakt mellem de indklagede og boligforeningens administrator om ejendommens værdiansættelse efter gennemførelse af altanprojektet.

Revisornævnet finder på denne baggrund at kunne lægge til grund, at de indklagede og den professionelle administrator - og dermed boligforeningen - uden konkret at have drøftet spørgsmålet har haft modsat rettet opfattelse af ejerforholdet til altanerne, samt at den opfattelse, som de indklagede havde, ikke har kunnet bebrejdes de indklagede. Det forhold, at indklagede ... har været til stede ved nogle af de afholdte generalforsamlinger, kan ikke føre til et andet resultat.

Revisornævnet finder videre på denne baggrund at kunne lægge til grund, at de indklagede - på trods af skriftveksling med boligforeningens administrator - på baggrund af de foreliggende oplysninger ikke har kunnet bebrejdes, at de indklagede fortsatte med at have den opfattelse, at altanerne var boligforeningens ejendom. Revisornævnet har herved særligt lagt vægt på, at kreditforeningslånet var optaget af boligforeningen, ligesom administrators bogholderi ikke afspejlede det reelle ejerforhold, og endvidere at administrator ikke på noget tidspunkt fandt anledning til at gøre de indklagede revisorer opmærksomme på deres fejlopfattelse - eller opmærksom på den metode, administrators bogholderi var indrettet for så vidt angår altanregnskabet i forhold til de enkelte andelshavere.

Herefter, og idet det er boligforeningen - og i dette tilfælde til dels administrator - som ledelse, der aflægger regnskabet, og idet en revisor alene foretager revision heraf, finder Revisornævnet ikke mod de indklagedes benægtelser, at klager har bevist, at de indklagede ikke har overholdt god revisorskik ved ikke at være kommet ud af den fejløpfattelse, at altanerne ikke tilhørte boligforeningen, men de enkelte andelsboligejere.

Tilbageførsel i 2016-regnskabet af tidligere udgiftsførte byggelånsrenter mv. samt aktivering af tilgodehavende hos andelsboligforeningens medlemmer er en direkte konsekvens af, at Andelsboligforenings ledelse og administrator ændrer regnskabsaflæggelsen i overensstemmelse med, at altanerne i en periode er andelshavernes ejendom." Begge revisorer blev herefter frifundet.

Sag 40/2018. Kendelse af 29. marts 2019.

En privat klager klagede over revisors revision af regnskab, herunder varmeregnskab, i en ejerforening.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

"Indledningsvis bemærkes, at Revisornævnets kompetence vedrører erklæringsarbejde, jf. revisorlovens § 1, stk. 2 og 3. Revisornævnet kan derfor ikke forholde sig til det af klager anførte om, at de indklagede skulle have handlet strafbart. Revisornævnet har forstået klagen således, at der klages over indklagede revisors erklæring af 12. marts 2018 på årsregnskabet for 2017 for Ejerforeningen Dette lægges herefter til grund for sagens pådømmelse.

Det er klager, der i en klagesag, der indbringes for Revisornævnet, skal bevise, at klagen er begrundet. Revisornævnet finder ikke, at klager har dokumenteret eller på anden vis underbygget, at indklagede revisor ved sin erklæring af 12. marts 2018 på årsregnskabet for 2017 for Ejerforeningen ... har overtrådt reglerne for god revisorskik. Det bemærkes, at indklagede ikke særskilt har revideret, og ikke har haft pligt til at revidere, varmeregnskabet. Der påhviler derfor heller ikke indklagede en generel pligt til at undersøge grundlaget for varmeregnskabet eller til at forholde sig til, om dette måtte indeholde unøjagtigheder eller urigtige oplysninger. Indklagede har heller ikke adgang til at besvare direkte henvendelser fra medlemmer, der ikke samtidig repræsenterer bestyrelsen – idet medlemmernes forespørgsler må være henvist til f.eks. muligheden for at stille spørgsmål på generalforsamlingen. De uoverensstemmelser, der er mellem ejerforeningens bestyrelse og klageren er, i relation til en bedømmelse af det af indklagede udførte erklæringsarbejde, uden betydning. Revisornævnet finder derfor ikke, at klager har godtgjort, at indklagede har handlet i strid med god revisionsskik." Revisor blev herefter frifundet.

På denne baggrund – og idet revisionselskabets eventuelle ansvar er et accessorisk ansvar, jf. revisorlovens § 44, stk. 6, - frifandtes også den indklagede revisionsvirksomhed.

Sag 43/2018. Kendelse af 29. marts 2019.

En statslig styrelse klage over revisor for følgende forhold:

1. At V's revisor ikke havde taget forbehold i afgivne erklæringer i perioden 2013-2014 vedrørende lovstridige aktivitetsindberetninger.
2. At V's revisor ikke havde taget forbehold for overtrædelse af tilskudslovgivningen i forbindelse med afgiven erklæring i 2013 årsrapporten.

3. At V's revisor ikke havde taget forbehold eller afgivet supplerende oplysninger om manglende sparsommelighed i afgiven erklæring i årsrapporten for 2013.

Endvidere var i klagen anført, at revisor således sammenfattende ikke havde informeret bestyrelsen eller styrelsen om, at direktørens kontor var indrettet med kostbart inventar og kunst samt om indgåelse af sponsoraftaler.

Endelig også

4. At V's revisor ikke havde afgivet supplerede oplysninger/andre rapporteringsforpligtelser i afgiven erklæring i årsrapporten for 2013 om manglende dokumentation for ...lærernes faglige og pædagogiske kompetence.

Revisornævnet afviste klagen for så vidt angår erklæringer, der var forældede. Revisornævnet frifandt revisor for øvrige klagepunkter.

Sag 44/2018. Kendelse af 14. juni 2019.

En privat klager havde rejst en række klager mod revisor, der havde afgivet revisionspåtegninger på regnskaber for et selskab A A/S, der ejede et hotel, og som bestod af en aktionærkreds på ca. 400 timeshareejere.

Klagepunkterne angik:

A: At revisor ved revision af årsregnskaberne for A A/S for regnskabsårene 2014 – 2017 havde overtrådt god revisorskik, idet der ikke var taget forbehold og/eller anført supplerende oplysninger vedrørende

- 1) hensættelser opført som gæld (særlige poster) og sammenhængen herimellem og relevante poster i resultatopgørelsen;
- 2) bestyrelsens beretning
- 3) begivenheder indtruffet efter regnskabsårets slutning
- 4) usikkerhed om selskabets fortsatte drift
- 5) ved på generalforsamlingen den 22. november 2017, hvor indklagede var til stede, at have undladt at give generalforsamlingen relevante oplysninger enten i det på indklagedes brevpapir udarbejdede budgetforslag og/eller mundtligt til generalforsamlingen.

B: At revisor ved i årene 2014-2017 at have lagt navn til såkaldte "Interne årsrapporter" og tilsendt dem til aktionærerne havde overtrådt god revisorskik, idet dette var i strid med årsregnskabslovens § 2, stk. 4.

C: At revisor ved udarbejdelse af budgetforslag 1 på revisors brevpapir til generalforsamling havde overtrådt god revisorskik, ved

- 1) at have tilladt offentliggørelse af budgetforslaget udateret og uden underskrift såvel af ledelsen som af indklagede
- 2) ikke at have oplyst generalforsamlingen om, at det af indklagede udarbejdede budget ikke var færdiggjort og fremlagt senest 2 uger før generalforsamlingen, som krævet i selskabets vedtægter
- 3) som en budgetforudsætning at have indarbejdet optagelse af lån på kr. 2.500.000, uagtet en sådan lånoptagelse ville være i strid med vedtægterne for selskabet, og ved

på generalforsamlingen den 14. december 2017, hvor indklagede var til stede, ikke at have påtalt forholdet

- 4) ved ikke at have påtalt dirigentens oplysning til generalforsamlingen om, at budgetforslag 1 var identisk med budgetforslaget omfattet af forholdet nævnt under A5.

D: At revisor ved udarbejdelse af budgetforslag 2 på revisors brevpapir til generalforsamling havde overtrådt god revisorskik ved

- 1) at have tilladt offentliggørelse af budgetforslaget udateret og uden underskrift såvel af ledelsen som af indklagede
- 2) ved ikke at have oplyst generalforsamlingen om, at det af indklagede udarbejdede budget, ikke var færdiggjort og fremlagt senest 2 uger før generalforsamlingen, som krævet i selskabets vedtægter.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

"Klagepunkt A1-5

Indledningsvis bemærker Nævnet, at det er ledelsen, der har ansvaret for at udarbejde og aflægge en årsrapport, der giver et retvisende billede af selskabets økonomiske forhold i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Det fremgår af sagen, at der i årsrapporterne for perioden 2013/2014-2016/2017 løbende er afsat beløb til omkostningerne vedrørende advokatbistand, skatterådgivning mv. i forbindelse med den verserende skattesag i Sagen er endvidere omtalt i ledelsesberetningerne i de pågældende årsrapporter, herunder ligeledes i de interne årsrapporter samt i nyhedsbrevene fra selskabets bestyrelse til timeshareejerne.

Det fremgår af årsrapporterne, at selskabets egenkapital i perioden har været omkring 10 mio. kr., og at selskabet generelt i perioden var velkonsolideret. Således har det i hele perioden været muligt at finansiere selskabets rådgivergæld enten ved opkrævning af ekstraordinært bidrag eller optagelse af lån. Nævnet lægger på den baggrund til grund, at der ikke har været grundlag for at tage forbehold eller anføre supplerende oplysninger om selskabets fortsatte drift. Der blev på den ekstraordinære generalforsamling den ... fremlagt et budget baseret på indbetaling af et ekstraordinært bidrag og et budget baseret på optagelse af lån på 2,5 mio. kr. Det blev på generalforsamlingen vedtaget, at der skulle optages lån, hvilket blev gennemført i regnskabsåret 2017/2018, hvor rådgivergælden således også blev betalt.

Henset til at forholdene er belyst tydeligt for timeshareejerne, finder Nævnet ikke grundlag for hverken for hvert enkelt punkt eller samlet at kritisere, at indklagede ikke forsynede revisionspåtegningerne med en supplerende oplysning eller tog forbehold herfor. Indklagede frifindes herefter for disse klagepunkter.

Klagepunkt B

Af årsregnskabslovens § 2, stk. 4, fremgår, at såfremt en virksomhed aflægger et regnskab, der ikke er en årsrapport efter årsregnskabsloven, må det ikke betegnes som årsrapport, og det skal såvel i form som indhold fremstå, så det ikke kan forveksles med en sådan rapport.

Nævnet finder, henset til at regnskaberne er benævnt intern årsrapport, bortset fra regnskabet for 2015/2016, der er benævnt internt årsregnskab, og at dokumenternes indhold, herunder erklæringerne fra ledelsen og revisor fremstår således, at de ikke kan forveksles med de eksterne årsrapporter, at indklagede ikke har tilsidesat god revisorskik.

Indklagede frifindes herefter for dette klagepunkt.

Klagepunkt C1 og C2 og D

Det fremgår af sagen, at indkaldelse til ekstraordinær generalforsamling samt udsendelse af budgetforslag skete ved mail fra selskabets administration. Da indklagede ikke forestod udsendelse af budgetforslag og i øvrigt ikke var bekendt med datoen for udsendelsen af materialet, finder Nævnet, at indklagede ikke herved har tilsidesat god revisorskik.

Nævnet finder endvidere, at såfremt der foreligger en tilsidesættelse af generalforsamlingens lovlighed og beslutningsdygtighed samt øvrige formaliteter, påhviler ansvaret herfor bestyrelsen. Indklagede frifindes herefter for disse klagepunkter.

Klagepunkt C3

Efter indklagedes oplysninger, herunder oplysningerne om en navngiven person fra ...bank, der bistod ved lånoptagelsen, lægger Nævnet til grund, at indklagede ikke optrådte som låneformidler, men blot bistod med blandt andet fremsendelse af budgetter.

Nævnet bemærker, at det fremgår af indklagedes oplysninger, at det omtalte lån ikke har pant i ejendommen, hvorfor lånet ikke er underlagt det umiddelbare pantsætningsforbud i selskabets vedtægter.

Indklagede frifindes herefter for dette klagepunkt.

Klagepunkt C4 og D

Det fremgår af sagen, at der på den ordinære generalforsamling blev fremlagt et budgetforslag baseret på optagelse af lån. På den ekstraordinære generalforsamling blev der fremlagt to budgetforslag, hvoraf det ene ligeledes var baseret på optagelse af lån, og således opbygget efter samme model, som det på den ordinære generalforsamling fremlagte budget. Nævnet finder på denne baggrund ikke grundlag for at kritisere, at indklagede ikke meddelte dette på generalforsamlingen.

Nævnet bemærker generelt om klagepunkterne C og D, at indklagede som revisor ikke har noget selvstændigt ansvar for, hvordan selskabets ledelse, som revisor ikke er en del af, agerer i forbindelse med generalforsamlingens afholdelse, herunder med hensyn til indkaldelse, oplysninger til aktionærerne i denne forbindelse og dirigentens dispositioner på generalforsamlingen.

Indklagede frifindes herefter tillige for disse klagepunkter. " Revisor blev således i det hele frifundet.

Sag 62/2018. Kendelse af 6. november 2019.

Møderne i Revisornævnet blev på baggrund af begæring fra klagerne afholdt som et offentligt møde, jf. § 14, stk. 3, i bekendtgørelse om Revisornævnet.

Klagerne, der var kapitalejere i selskabet B i solvent likvidation, havde fremsat følgende klagepunkter:

- Begrundet mistanke om fejl i indberetninger til Finanstilsynet
- Manglende opfyldelse af revisors rapporteringspligt, jf. selskabsskatteloven
- Revisors fratreden som revisor for ... i likvidation som oplyst på selskabets hjemmeside den 29. maj 2019 har været i strid med god revisorskik
- Revisors manglende overholdelse af lov om finansiel virksomhed § 199, stk. 9, jf. selskabslovens § 146, stk. 2, har været i strid med god revisorskik.

Revisor blev i det hele frifundet.

Også relevant under afsnit 6.3.1. (retlig interesse), afsnit 6.3.4. (klagens indhold og form) og afsnit 6.7. (visse sagsbehandlingsspørgsmål), hvor Revisornævnets formalitetsafgørelser i sagen er refereret.

Sag 22/2018. Kendelse af 6. november 2019.

En privat klager havde fremsat følgende klagepunkter:

1. Revisor havde ved sin revision af årsregnskabet for V... A/S for 2016 overtrådt god revisorskik, idet revisor havde opstillet henholdsvis det interne regnskab for 2016 og det eksterne regnskab for

2016 velvidende, at regnskaberne ikke var retvisende, og ikke i stedet havde udformet regnskaberne således, at de efter revisors opfattelse var retvisende.

2. Revisor havde ved sin revision af årsregnskabet for V... A/S for 2016 overtrådt god revisorskik, idet revisor havde sendt det interne regnskab til selskabets bank og indberettet regnskabet til Erhvervsstyrelsen uden at korrigere regnskaberne således, at regnskaberne var retvisende.

3. Revisor havde ved sin revision af årsregnskabet for V... A/S for 2016 overtrådt god revisorskik, idet revisor efter gennemgang af igangværende arbejder ikke opgjorde disse i overensstemmelse med god revisions- og regnskabsskik, og i det omfang, der ikke var et tilstrækkeligt regnskabsmæssigt bevis, alene medtaget de igangværende arbejder, der var regnskabsmæssigt var bevis for i stedet for at udarbejde regnskaber, der ikke var retvisende.

4. Revisor havde ved sin revision af årsregnskabet for V... A/S for 2016 overtrådt god revisorskik, idet revisor indsatte forbehold i regnskaberne og anbefalede generalforsamlingen ikke at godkende disse i stedet for at opstille retvisende regnskaber.

5. Revisor havde ved sin revision af årsregnskabet for V... A/S for 2016 overtrådt god revisorskik, idet revisor ikke opstillede regnskaber for 2016, der kunne forventes at kunne blive godkendt af generalforsamlingen.

Klagepunkterne 1, 3 og 5 blev i det hele afvist. Revisor blev frifundet for de resterende forhold.

Også relevant under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence) og afsnit 6.3.1. (retlig interesse).

Sag 5/2019. Kendelse af 6. december 2019.

Et medlem i en mindre andelsboligforening klagede over andelsboligforeningens revisor. Klagen er i kendelsen anført således: Revisornævnet forstår klagen således, at indklagede ved revisionen af A/B ... årsregnskab for 2013 har handlet i strid med god revisorskik, idet indklagede burde have været opmærksom på, at udgifterne til udskiftningen af varmtvandsbeholdere i andelsforeningen er blevet straksafskrevet og således ikke aktiveret, hvilket efter klagers opfattelse ikke er i overensstemmelse med anvendt regnskabspraksis for foreningen, da det fremgår af årsrapporten, at materielle anlægsaktiver skal afskrives over deres forventede brugstid. På den baggrund er foreningens økonomiske status efter klagers opfattelse ikke retvisende gengivet og endvidere i modstrid med årsregnskabslovens § 11.

Revisor havde nedlagt påstand om afvisning, subsidiært frifindelse. Revisornævnet fandt, at klagen kunne realitetsbehandles. Følgende fremgår af Revisornævnets kendelse vedrørende sagens realitet:

"Det fremgår af bestyrelsens beretning, at der var tale om en defekt varmeveksler, og at denne blev udskiftet. Det fremgår endvidere af årsrapporten, at årsregnskabet i det væsentlige er opstillet på baggrund af "vejledning om årsregnskaber for andelsboligforeninger, der aflægger årsregnskab efter årsregnskabsloven". Af vejledningen fremgår, at udgifter til fastholdelse af ejendommens stand anføres under vedligeholdelse, mens udgifter til forbedring af ejendommen, hvor ejendommen bringes i bedre stand, end den var, da foreningen overtog ejendommen, tillægges ejendommens kostpris.

Det fremgår ikke af det for Revisornævnet fremlagte, at der skulle være tale om en udgift til forbedring i vejledningens forstand, hvorfor Revisornævnet lægger til grund, at der er tale om en udgift til vedligeholdelse, og at udgiften således er korrekt rapporteret i årsregnskabet. Da indklagede herefter ikke ved at afgive revisorpåtegning på årsrapporten for A/B ... for 2013 uden forbehold eller supplerende oplysninger har handlet i strid med god revisorskik, frifindes indklagede."

Revisor blev således frifundet.

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

Sag 10/2019. Kendelse af 6. december 2019.

En klager have rejst følgende klagepunkter mod revisor:

1. Revisor havde overtrådt god revisorskik ved ikke forud for udførelse af review af årsrapport for ... X for årsregnskabet for 2017 at have udarbejdet aftalebrev eller anden passende form for skriftlig aftale.
 2. Revisor havde overtrådt god revisorskik ved ikke at have informeret klageren om, at der ikke fandtes noget lovkrav om udførelse af review af klagerens årsregnskab.
 3. Revisor havde overtrådt god revisorskik ved ikke at efterkomme en anmodning fra klagerens nuværende revisor om tilsendelse af efterposter til brug for klagerens regnskab.
- Revisor blev i det hele frifundet på grund af manglende bevis.

6.4.5. Adfærdsmangler

Sag 11/2018. Kendelse af 29. marts 2019.

En forening klagede over, at revisor - ved manglende udarbejdelse af regnskabet for 2016 samt manglende beregning af skatteforholdene for 2010-2017 på baggrund af revisors drøftelser med Skat med henblik på en afklaring af, hvor meget der skulle indbetales eller refunderes i forbindelse med opløsning af foreningen - havde overtrådt god revisorskik, idet revisor ikke havde udvist den nøjagtighed og hurtighed, som opgavernes beskaffenhed tillod.

Revisornævnet afgjorde ex officio spørgsmålet om, hvorvidt Revisornævnet havde kompetence til at behandle klagen. Følgende fremgår af Revisornævnets præmis herom:

"...

Klagen angår imidlertid ikke selve indholdet af en af indklagede afgiven erklæring, men derimod det forhold, at erklæringen aldrig blev afgivet. Efter revisorlovens forarbejder omfatter Nævnets kompetence "hele processen fra opdragets givelse over de enkelte undersøgelser til den endelige erklæring" (jf. Betænkning 14/11/2002 om Revisorlovgivningen s. 66). Revisornævnet er på denne baggrund og efter fast praksis kompetent til at behandle klager også over en revisors adfærd i forbindelse med erklæringsafgivelsen, herunder hvorvidt det er i strid med god revisorskik, at erklæringen ikke blev afgivet.

Efter det af klager oplyste, blandt andet om at indklagede gennem en længere periode har udarbejdet regnskaberne for klager, lægger Nævnet til grund, at indklagede var bekendt med klagers ønske om at opløse foreningen, og at der skulle ske afslutning af regnskabet og foretages skatteberegninger for perioden 2010 til 2017. Det er endvidere efter indklagedes mail af 2. december 2017 klart, at indklagede havde påtaget sig denne opgave.

Indklagede har ved sin passivitet undladt at udvise professionel kompetence og fornøden omhu ved udarbejdelse af en erklæring omfattet af revisorlovens § 1, stk. 3, jf. revisorlovens § 16, stk. 4. Indklagede har herved handlet i strid med god revisorskik.

Da det må antages, at konsekvenserne af indklagedes passivitet har været begrænsede, finder Revisornævnet, at indklagede alene bør tildeles en advarsel.

For overtrædelse af revisorlovens § 16, stk. 4, tildeles indklagede herefter i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en advarsel."

Revisor blev tildelt en advarsel.

Også relevant under afsnit 6.4.1 (erklæringsafgivelse).

6.5. Tilsynet

Efter vedtagelsen af ændringerne af revisorloven i juni 2016 er Revisortilsynet ikke længere tilsynsmyndighed. Sagen for beretningsåret nedenfor under afsnit 6.5.1.4. angår dog en sag, hvor Revisortilsynet oprindeligt var tilsynsmyndigheden.

6.5.1. Mangler ved kvalitetsstyringssystem

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

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

Ingen sager i beretningsåret.

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

Sagerne 32/2018 og 33/2018. Kendelse af 8. marts 2019.

Erhvervsstyrelsen havde - ud over klagen mod revisor personligt - klaget over, at revisionsvirksomheden havde overtrådt revisorlovens § 24, stk. 3, § 24, stk. 6, og § 28, stk. 1, idet

revisionsvirksomheden ikke havde sikret anvendelse af kvalitetsstyringssystemet for så vidt angår dokumenteret stillingtagen til uafhængighed ved afgivelse af erklæringer gennem den indklagede revisionsvirksomhed i forbindelse med revisionen af årsregnskabet for N... A/S for 2014/15 og 2015/16, hvor der forelå omstændigheder, der var egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om revisors uafhængighed som følge af personsammenfald mellem formanden for revisionsvirksomhedens bestyrelse og direktøren i det selskab, der gennem revisionsvirksomheden blev afgivet erklæring med sikkerhed overfor.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende klagen over revisionsvirksomheden:

"Revisornævnet lægger til grund, at Erhvervsstyrelsen har indbragt den indklagede revisionsvirksomhed ... på grundlag af en kvalitetskontrol, jf. revisorlovens § 29, hvor der er fundet fejl og mangler hos virksomheden, som efter Erhvervsstyrelsens opfattelse gav anledning til sagens indbringelse for Revisornævnet, jf. hertil revisorlovens § 43, stk. 5.

Revisornævnet lægger til grund som ubestridt, at den indklagede revisionsvirksomhed ... har et kvalitetsstyringssystem, der er tilfredsstillende efter sit indhold og taget i brug af den godkendte revisor, der er tilknyttet revisionsvirksomheden, ... revisor

Efter revisorlovens - dagældende og nugældende - § 28 har en revisionsvirksomhed ikke alene pligt til at have et kvalitetsstyringssystem, men også pligt til at kunne dokumentere anvendelsen heraf.

Efter nugældende revisorlovens § 24, stk. 5, - dagældende § 24, stk. 6, - skal en

revisionsvirksomhed sikre, at revisorerne i forbindelse med udførelsen af opgaverne i deres arbejdspapirer dokumenterer alle væsentlige trusler mod revisors og revisionsvirksomhedens uafhængighed og de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet for at mindske disse. For så vidt angår klagen over, at revisionsvirksomhedens ... kvalitetsstyringssystem ikke er dokumenteret anvendt i tilstrækkeligt omfang, beror det på en sædvanlig bevisvurdering, om klager har ført bevis for, at kvalitetsstyringssystemet ikke anvendes i tilstrækkelig grad og dermed ikke efterleves.

I denne tilfældegruppe vil forekomsten af fejl og mangler ved de enkelte revisionsopgaver sædvanligvis - som det også er tilfældet i denne sag - blive påberåbt af klager som udgørende beviset for, at der er virksomhedsansvar for revisionsvirksomheden for utilstrækkelig efterlevelse.

Som anført ovenfor har Revisornævnet fundet det bevist, at indklagede revisor ... personligt er skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik i forbindelse med de af ham afgivne revisionspåtegninger på årsregnskaberne for regnskabsårene 2014/15 og 2015/16 for N... A/S, herunder for manglende skriftlig dokumentation i arbejdspapirerne af sin uafhængighed.

Ved bedømmelsen af, om der herefter er ført bevis for, at der ikke blot forelå enkeltstående fejl, men derimod sådanne generelle og gennemgående fejl, der kan føre til virksomhedsansvar for utilstrækkelig anvendelse af kvalitetsstyringssystemet, har Revisornævnet i denne sag lagt vægt på, at den konstaterede fejl vedrørende revisors dokumentation af sin uafhængighed angår manglende beskrivelse af revisors overvejelser vedrørende problemstillingen samt, at klagen angår 2 revisionspåtegninger vedrørende samme selskab.

Revisornævnet er et disciplinærnævn, der kan fastsætte bøder og andre sanktioner, hvorfor Revisornævnet tager udgangspunktet i de processuelle grundsætninger, der gælder inden for strafferetsplejen, herunder at enhver rimelig tvivl skal komme den indklagede til gode.

Revisornævnet finder på denne baggrund ikke, at klager på den oven for anførte baggrund - bestående af de to eksempler vedrørende samme selskab - med tilstrækkelig sikkerhed har bevist, at ... kvalitetsstyringssystem generelt og gennemgående ikke af selskabets revisor anvendes efter

hensigten, herunder bevist, at ... der, har ansvaret for at sikre, at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem anvendes ved udførelse af alle erklæringsopgaver, herunder særligt for så vidt angår trusler mod revisorerne uafhængighed, som revisionsvirksomhed har handlet forsætligt eller uagtsomt i denne henseende.

Det forhold, at indklagede ... er den reelle ejer af revisionsvirksomheden ... og eneste revisor i virksomheden, kan ikke føre til et andet resultat. Derfor frifindes revisionsvirksomheden ..."
Revisionsvirksomheden blev frifundet.

Også relevant under afsnit 6.4.3.2. (inhabilitet).

6.6.2. Gentagelsesvirkning

I dette afsnit er nævnt kendelser, hvor revisor eller en revisionsvirksomhed forud for den klage, der træffes afgørelse i af Revisornævnet, er fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik.

6.6.2.1. Princippet i straffelovens § 81

Såfremt den indklagede revisor eller revisionsvirksomhed forud for afgivelsen af sin revisionspåtegning af Revisornævnet er fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik, er forholdet omfattet af princippet i straffelovens § 81. Det betyder, at den tidligere afgørelse ved udmåling af disciplinærstraffen, bøden, kan medføre en strafskærpelse, højere bøde, end der ville være pålagt, såfremt den indklagede revisor eller revisionsvirksomhed var indbragt for første gang.

Ingen sager i beretningsåret.

6.6.2.2. Princippet i straffelovens § 89

Såfremt den indklagede revisor eller revisionsvirksomhed af Revisornævnet tidligere er fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik, og den aktuelle til påkendelse foreliggende revisionspåtegning ikke var medtaget i denne tidligere afgørelse, selv om afgivelsen af den aktuelle revisionspåtegning tidsmæssigt lå forud for den tidligere afgørelse, er forholdet omfattet af princippet i straffelovens § 89. Det betyder, at Revisornævnet ved fastsættelse af straffen, bødestørrelsen, skal vurdere, hvilken sanktion, bødestørrelse, den tidligere sag ville være endt med, såfremt afgørelsen dengang også havde medtaget den aktuelle revisionspåtegning. Kun såfremt denne vurdering fører til en større bøde, skal den indklagede revisor idømmes en bøde, og da alene som en tillægsbøde på "forskelsbeløbet". Den foreliggende situation er derfor ikke strafskærpende, men udtryk for princippet om, at der ikke kan pålægges højere straf, højere bøde, end tilfældet ville have været, hvis alle overtrædelser af god revisorskik, der var begået af den pågældende revisor forud for Revisornævnets afgørelse, var behandlet samlet. Den "mængderabat", der gives i denne situation, tilkommer således også den indklagede revisor, selv om forseelserne ikke blev behandlet sammen.

Sagerne 31/2011 og 117/2011. Kendelse af 11. februar 2019. Bøden blev udmålt efter princippet i straffelovens § 89.

Også relevant under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence), afsnit 6.4.3.2. (inhabilitet), afsnit 6.4.4.5. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - banksag) og afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

6.6.2.3. Princippet i straffelovens § 81 og § 89 i kombination.

Se kendelse af 14. juni 2019 i sag 53/2018, refereret under afsnit. 6.4.4.2 (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - helhedsindtrykket er manglende dokumentation af revisionen), hvor der henvises til såvel princippet i straffelovens § 89 om tillægsstraf som princippet i straffelovens § 81 om gentagelsesvirkning.

6.6.3. Frakendelse

Efter vedtagelsen af ændringerne til revisorloven i juni 2016 er der efter revisorloven mulighed for, at Revisornævnet kan frakende vedkommende revisor godkendelsen som revisor betinget eller ubetinget, jf. revisorlovens § 44, stk. 2 og stk. 4. Der er endvidere mulighed for, at også en revisionsvirksomhed kan frakendes sin godkendelse som revisionsvirksomhed, jf. revisorlovens § 44, stk. 6.

6.6.3.1. Ubetinget frakendelse

6.6.3.2. Betinget frakendelse

Ingen sager i beretningsåret.

6.6.4. Andre forhold af betydning for strafudmålingen

Sagerne 31/2011 og 117/2011. Kendelse af 11. februar 2019.

Det fremgår under referatet i afsnit 6.4.4.5. vedrørende udmålingen af den samlede bøde, at der i skærpende retning blev taget hensyn til, at indklagede var fundet skyldig i et betydeligt antal overtrædelser, herunder af helt grundlæggende krav til god revisionsetik, og vedrørende aktiver af meget betydelig værdi, samt at der i formildende retning blev lagt vægt på, at sagen havde været udsat i en meget lang periode, uden at dette skyldes indklagedes forhold. Endvidere anførte Revisornævnet vedrørende den konstaterede inhabilitet, at Revisornævnet ikke fandt, at den efter praksis sædvanlige bøde på 100.000 kr. skulle indgå fuldt ud i bødefastsættelsen, da forholdet, selvom det også på gerningstidspunktet var en tilsidesættelse af god revisionsetik, ville være blevet bedømt mindre alvorligt efter dagældende praksis, end tilfældet var på afgørelsestidspunktet.

Også relevant under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence), afsnit 6.4.3.2. (inhabilitet), afsnit 6.4.4.5. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - banksag) og afsnit 6.6.2.2. (princippet i straffelovens § 89).

Sag 34/2018. Kendelse af 12. februar 2019.

Revisor blev fundet skyldig i de af Erhvervsstyrelsen rejste tre klagepunkter.

Revisornævnet anførte blandt andet, at revisor burde have afgivet en afkræftende konklusion i revisionspåtegningen, idet den indregnede værdi af selskabets ejendomme måtte anses for at

påvirke årsregnskabet for S... A/S for regnskabsåret 2015-2016 væsentligt og gennemgribende. Regnskabsposten "grunde og bygninger" udgjorde 28.087.939 kr. i regnskabsåret 2015-2016, svarende til 75,69 % af balancesummen på 37.108.934 kr., hvorfor manglerne ansås at have medført en væsentlig påvirkning af årsregnskabet, herunder både for så vidt angår årets resultat som hvad angår selskabets egenkapital

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende udmålingen af bøden:

"Da forholdet, også henset til de involverede værdier, er af en ikke ubetydelig alvor, pålægges indklagede en bøde for tilsidesættelse af dokumentationskravene og god revisorskik, jf. revisorlovens § 23, stk. 1, og § 16, stk. 1, jf. revisorlovens § 44, stk. 1. Bøden fastsættes til 25.000 kr."

Også relevant under afsnit 6.4.4.3. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - manglende forbehold og afkræftende konklusion), hvor sagen er yderligere refereret.

Sag 23/2018. Kendelse af 28. juni 2019.

Ved fastsættelse af straffen lægger Revisornævnet vægt på de foreliggende overtrædelser og herunder, at de involverede værdier er *"af en ikke ubetydelig alvor"*. Herefter fastsættes straffen til en bøde på 60.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.4.3. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - manglende forbehold og afkræftende konklusion), hvor sagen er yderligere refereret, og afsnit 6.3.1. (retlig interesse).

6.7. Visse sagsbehandlingsspørgsmål

Under dette afsnit er refereret en formalitetsafgørelse om "sambehandling" af sager, der er indgivet af forskellige klager vedrørende til dels sammenfaldende klagepunkter mod samme revisor for Revisornævnet.

Under dette afsnit er der endvidere et eksempel på, at Revisornævnet på anmodning fra klagerne afholdt to nævnsmøder i samme sag - dels mødet den 30. april 2019 i tilknytning til Revisornævnets beslutning af 9. maj 2019, dels mødet den 29. oktober 2019 i tilknytning til Revisornævnets kendelse af 6. november 2019 - som offentlige møder, hvilket er første gang, bestemmelserne om afholdelse af offentlige møder i Revisornævnet er blevet taget i brug. Endelig er under afsnittet medtaget oplysning om begæringer om aktindsigt i klager indbragt for Revisornævnet.

6.7.1. Sambehandling

Sagerne 45 og 46/2018 samt 57 og 58/2018. Formandsbeslutning af 14. februar 2019.

Formandsbeslutningen angår spørgsmålet om sambehandling af sager, der er indbragt for Revisornævnet, herunder blandt andet konsekvensen for sagsbehandlingen, såfremt der sker sambehandling.

En række konkursboer havde i sagerne 45 og 46/2018 indgivet klage til Revisornævnet over 2 revisorers revisionspåtegninger på koncern- og årsregnskaber vedrørende selskabet A A/S samt

endvidere indgivet klage over revisorerens revisionserklæringer for så vidt angår vurderingsberetninger mv.

Erhvervsstyrelsen havde i sagerne 57 og 58/2018 - efter som ansvarlig for tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder, jf. revisorlovens § 32, som led i sit tilsyn i medfør af revisorlovens § 37 at have iværksat og gennemført en undersøgelse af revisionen af års- og koncernregnskabet for selskabet A/S - indgivet klage til Revisornævnet over de samme 2 revisorer revisionspåtegninger på koncern- og årsregnskaber vedrørende selskabet A A/S samt endvidere indgivet klage over revisorerens revisionserklæringer for så vidt angår vurderingsberetninger mv., herunder blandt andet manglende planlægning.

Klagerne i de to sager - konkursboerne og Erhvervsstyrelsen - anmodede om, at Revisornævnet sambehandlede sagerne. De indklagede revisorer protesterede herimod.

Formanden for Revisornævnet traf afgørelse om, at der ikke kunne ske sambehandling af sagerne. Følgende fremgår af præmis for formandens beslutning:

"Formandens begrundelse og afgørelse:

Det fremgår af § 6 i bekendtgørelse om Revisornævnet, at bl.a. forvaltningsloven gælder for Revisornævnets virksomhed. Det er endvidere antaget, at Revisornævnet er et såkaldt domstolslignende nævn, jf. ombudsmandslovens § 7, stk.3. Det følger heraf, at en indklaget som udgangspunkt har adgang til at gøre sig bekendt med alt det materiale, der er i sagen. Det fremgår endvidere af § 8 i bekendtgørelse om Revisornævnet, at en klage skal indeholde en redegørelse for de forhold, der ønskes bedømt af Revisornævnet.

Såfremt klagesager modtaget fra forskellige klager vedrørende samme revisor / revisionsvirksomhed sambehandles, medfører sambehandlingen efter Revisornævnets praksis, at den indklagede får forelagt og får lejlighed til at udtale sig om alle de oplysninger og bilag, som klagerne har sendt til Revisornævnet, ligesom det samme gælder for klagerne, der således får fuld indsigt i hinandens sagsoplysninger. Denne sagsbehandling skal i givet fald gennemføres i overensstemmelse med revisorlovens bestemmelser vedrørende tavshedspligt.

Det må lægges til grund, at de klagepunkter, der er rejst af Erhvervsstyrelsen, ikke er helt sammenfaldende med de klagepunkter, der er rejst af Konkursboerne. Endvidere har Erhvervsstyrelsen i kraft af sine beføjelser i medfør af revisorlovens §§ 37 og 38 en adgang til at gøre sig bekendt med oplysninger fra de indklagede, som ikke er gældende i samme omfang for Konkursboerne. Endvidere kan nogle af de oplysninger, som Erhvervsstyrelsen er i besiddelse af, være underlagt en særlig tavshedspligt i medfør af revisorlovens § 48.

Da Revisornævnet som disciplinærnævn kan pålægge bøder af betydelig størrelse og kan fratage en indklaget autorisationen som revisor, anvender nævnet i mangel af retningslinjer indenfor revisorlovgivningen i vidt omfang principperne i straffeprocessen med henblik på at sikre de indklagedes retsstilling.

Efter en samlet vurdering findes der ikke grundlag for mod de indklagedes protest at beslutte, at de to sager skal behandles samlet. Det forhold, at de indklagede ikke har konkretiseret de dokumenter, de finder er omfattet af tavshedspligten, kan ikke føre til et andet resultat, særligt henset til, at Erhvervsstyrelsen ej heller har konkretiseret, hvorfor Erhvervsstyrelsen ikke finder, at der er dokumenter i sagen, der er omfattet af tavshedspligten.

..."

Klagerens anmodning om sambehandling toges ikke til følge. De pågældende sager verserede ved årets udløb fortsat.

6.7.2. Offentlige møde i Revisornævnet

Sag 62/2018. Beslutning af 9. maj 2019. Nævnsmøde afholdt den 30. april 2019. Kendelse af 6. november 2019. Nævnsmøde afholdt den 29. oktober 2019.

Møderne i Revisornævnet, dels vedrørende sagens formalitet, dels vedrørende sagens realitet, blev på baggrund af begæring fra klagerne afholdt som offentlige møder, jf. § 14, stk. 3, i bekendtgørelse om Revisornævnet.

Revisornævnet besluttede endvidere, at formalitetsafgørelsen af 9. maj 2019 skulle offentliggøres, jf. § 18, stk. 6, i bekendtgørelse nr. 727 af 15. juni 2016 om Revisornævnet.

Også relevant under afsnit 6.3.1 (retlig interesse), afsnit 6.3.4 (klagens indhold og form) og afsnit 6.4.4.6. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - frifindelse eventuelt kombineret med afvisning).

Samme sag fortsat - Sag 62/2018. Kendelse af 6. november 2019.

Klagerne fremsatte i tilslutning til de indgivne klagepunkter og i forbindelse med behandlingen af sagens realitet - som formalitet - følgende editionsbegæring om, at revisor skulle udlevere/fremlægge følgende materiale:

1. Samtlige indberetninger af registrerede aktiver for selskabet foretaget fra 1. januar 2014 frem til revisors fratreden samt de tilhørende depotudskrifter.
2. Revisors bilag C, udskrift af mail til likvidator af 7. november 2018 i sin helhed og uden overstregninger.

Revisornævnet traf følgende afgørelse:

"Formalitet vedrørende

klagepunkterne 2 og 3 - fejl i indberetninger til Finanstilsynet i tilknytning til årsregnskaberne 2014 - 2017 og halvårsrapporterne 2015 - 2018, og til klagepunkterne 5 og 6 - fratreden som revisor for B... G/S i likvidation som oplyst på B... G/S' hjemmeside den 29. maj 2019 har været i strid med god revisorskik.

Klagerens editionsbegæring i processkrift af 21. august 2019 angår, at indklagede skal udlevere/fremlægge følgende materiale:

1. *Samtlige indberetninger af registrerede aktiver for selskabet foretaget fra 1. januar 2014 frem til revisors fratreden samt de tilhørende depotudskrifter.*
2. *Revisors bilag C, udskrift af mail til likvidator af 7. november 2018 i sin helhed og uden overstregninger.*

Revisornævnet er et domstolslignende organ, der kan idømme straf i form af bøder og frakendelse af godkendelse som revisor. Det fremgår af § 10, stk. 3, i bekendtgørelse om Revisornævnet, at formanden for Revisornævnet sørger for, at nødvendige oplysninger til sagens behandling foreligger, og de nødvendige undersøgelser er foretaget. På ethvert tidspunkt under sagens behandling kan Revisornævnet indhente yderligere oplysninger.

Revisornævnet har i denne sag foretaget høring af sagens parter - i forbindelse med formaliteten høring af indklagede - vedrørende klagerens ønske om, at de pågældende oplysninger fremlægges til brug for klagepunkterne.

Indklagede har fremlagt det materiale, indklagede har fundet nødvendigt for sin del. Revisornævnet har på denne baggrund fundet, at nødvendige oplysninger til sagens behandling foreligger, og de nødvendige undersøgelser - herunder høring af sagens parter - er foretaget. Revisornævnet har ikke herudover taget initiativ til "at bede indklagede om at fremlægge dokumentation" som ønsket af klagerne, ligesom Revisornævnet ikke har fundet grundlag for at pålægge den indklagede at udlevere materialet som følge af den fremsatte editionsbegæring. Baggrunden herfor er den, at en klager ikke helt eller delvist kan overlade det til Revisornævnet at fremskaffe bevis for fremsatte klager. I så fald ville de indklagede revisorer ikke have rimelig mulighed for at varetage deres eventuelle forsvar over for den rejste klage, og det ville være Revisornævnet, der fremstod som de indklagedes egentlige modpart, hvilket ville kompromittere Revisornævnets status som et af parterne uafhængigt klagenævn. Hertil kommer, at Revisornævnet, der er et disciplinærnævn, der kan ikende straf i form af blandt andet bøder, ikke - således som tilfældet fx er i civile retssager - har hjemmel til at træffe afgørelser vedrørende edition i klagesagerne."

Også relevant under afsnit 6.3.1 (retlig interesse) og afsnit 6.3.4 (klagens indhold og form), hvor Revisornævnets formalitetsafgørelse i sagen er refereret, samt endvidere under afsnit 6.4.4.6. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - frifindelse eventuelt kombineret med afvisning).

Sag 1/2019. Kendelse af 6. november 2019.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat 4 klagepunkter mod to selskaber, et moderselskab (klage a) og et datterselskab (klagerne b, c og d).

Under Revisornævnets referat af klagepunkterne var anført følgende bemærkning:

"(Revisornævnet har berigtiget samtlige klagepunkter således, at korrekt selskab fremgår, jf. herom også i Revisornævnets præmis.)"

Af Revisornævnets præmis fremgår som indledning følgende:

"Indledningsvis bemærkes, at det beklageligvis har været nødvendigt for Revisornævnet - dels i formuleringen af klagen, dels i gengivelsen af Erhvervsstyrelsens bemærkninger - at berigtige navnet på det selskab, der er omfattet af henholdsvis et klagepunkt og bemærkninger hertil. Revisornævnet har fundet, at en sådan berigtigelse efter omstændighederne har været forsvarlig, fordi det fremgår af indklagedes bemærkninger og besvarelser, at indklagede - uanset fejl i navneangivelsen - har været opmærksom på og klar over, hvorvidt et klagepunkt angik moderselskabet eller datterselskabet."

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

6.7.3. Aktindsigt

Revisornævnet har i beretningsåret truffet afgørelser om anmodning om aktindsigt efter offentlighedsloven i 7 sager, der var blevet eller blev behandlet i Revisornævnet. I det omfang, der ikke er givet aktindsigt - eller ikke fuldt ud givet aktindsigt - er der givet klagevejledning om, at afgørelsen ikke kan indbringes for højere administrativ myndighed, men at afgørelsen kan indbringes for domstolene.

6.8. Domstolsprøvelse af Revisornævnets afgørelser

Der er ikke indbragt sager, hvori Revisornævnet har truffet afgørelse i beretningsåret, for domstolene.

Status over sager, der i tidligere beretningsår er indbragt for domstolene og fortsat verserer, er følgende:

I sagen 104-2016 afsagde Revisornævnet kendelse den 26. januar 2018. Revisor pålagdes en bøde på 100.000 kr. Revisor indbragte sagen for retten. Byretten gav ved dom af 14. marts 2019 Revisornævnet medhold.

De i beretningen for 2017 og 2018 omtalte sager 11-2011 og 97-2011, der vedrører den samme revisor, verserer fortsat ved Landsretten, idet Revisornævnet har fået medhold i begge sager ved Byretten.

I de beretningen for 2016, 2017 og 2018 omtalte sager 49 + 50-2016 afsagde Revisornævnet kendelse den 14. december 2016. Sagerne blev af revisor indbragt for domstolene. Byretten har den 19. marts 2019 givet Revisornævnet medhold. Sagerne er af revisor indbragt for Landsretten, hvor den fortsat verserer.

I den i beretningen for 2018 sag 003-2017 blev revisor ved kendelse af 9. januar 2018 i 2 år frakendt retten til at udøve virksomhed som godkendt revisor. Sagen er af revisor indbragt for retten og verserer fortsat ved Byretten, der har afsagt kendelse om, at den skete frakendelse tillægges opsættende virkning.