
Revisornævnets

Årsberetning

2018

**Revisornævnets
Årsberetning 2018**

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

Indhold

1. Formandens beretning for 2018.....	5
2. Nævnets kontaktoplysninger.....	6
3. Nævnets sammensætning i 2018	7
4. Værd at vide – nogle korte spørgsmål og svar	8
4.1. Hvem kan klage? ¹	8
4.2. Koster det noget at klage? ²	8
4.3 Hvem kan der klages over? ³	8
4.4. Hvad kan der klages over? ⁴	8
4.5. Gælder der en klagefrist? ⁵	9
4.6. Hvordan klages der? ⁶	9
4.7. Hvordan behandles sagen? ⁷	9
4.8 Hvad kan Nævnets afgørelse gå ud på? ⁸	9
4.9. Hvornår kan Nævnets afgørelse forventes?	10
4.10. Er det muligt at klage over Nævnets afgørelse? ⁹	10
4.11. Hvor kan man læse mere?	10
5. Årets statistik.....	11
6. Revisornævnets praksis i beretningsperioden	14
6.1. Revisornævnets kompetence og reaktionsmuligheder	14
6.1.1. Personel kompetence	14
6.1.2. Saglig kompetence.....	14
6.2. Disciplinæransvaret.....	20
6.3. Påtaleret.....	20
6.3.1 Retlig interesse	20
6.3.2. Udøvelse af klagebeføjelse - repræsentation og succession.....	23
6.3.3. Forældelse	24
6.3.4. Klagens indhold og form.....	24
6.4. Erklæringsarbejde	25
6.4.1. Erklæringsafgivelse	26
6.4.2. Ikke udelukkende til hvergivers brug.....	26
6.4.3.1. Mangler ved registreringen	27
6.4.3.2. Inhabilitet	27
6.4.3.3. Krydsrevision	36
6.4.4. Kvalitetsmangler ved selve erklæringen.....	37

6.4.4.1. Hvor meget kan der kræves af revisors revision	37
6.4.4.2. Ikke afdækket besvigelse.....	50
6.4.4.3. Datering	52
6.4.4.4. Going concern og udskudt skatteaktiv	55
6.4.4.5. Skat er klager	56
6.4.4.6. Øvrige	61
6.4.5. Adfærdsmangler	66
6.5. Tilsynet	67
6.5.1. Mangler ved kvalitetsstyringssystem.....	67
6.5.1.1. Når et kvalitetsstyringssystem slet ikke er anskaffet	67
6.5.1.2. Når et kvalitetsstyringssystem er anskaffet (og evt. installeret), men ikke taget i brug.....	67
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.....	67
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	67
6.6.2. Gentagelsesvirkning.....	70
6.6.2.1. Princippet i straffelovens § 81.....	70
6.6.2.2. Princippet i straffelovens § 89.....	72
6.6.3. Frakendelse	74
6.6.3.1. Ubetinget frakendelse	74
6.6.3.2. Betinget frakendelse	79
6.6.4. Andre forhold af betydning for strafudmålingen	80
6.7. Visse sagsbehandlingsspørgsmål	81
6.8. Domstolsprøvelse af Revisornævnets afgørelser.....	86

1. Formandens beretning for 2018

Hermed afgives beretning for Revisornævnet for 2018.

I 2018 steg antallet af indkomne sager noget efter det meget betydelige fald, der indtraf i 2017 som konsekvens af den i juni 2016 gennemførte lovændring, der medførte et betydeligt fald i antallet af sager, der indbringes for Revisornævnet. Således har Nævnet i 2018 modtaget 62 klagesager, mod 51 i 2017, men fortsat langt mindre end forud for lovændringen, hvor Nævnet i nogle år modtog langt over 100 klagesager årligt.

Der er i årets løb modtaget flere klager fra private end fra offentlige myndigheder. Dette bekræfter det foregående års udvikling og er formentlig en følge af, at en række af de klager, der før lovændringen i 2016 blev indbragt for Revisornævnet af Revisortilsynet, nu afsluttes med en påtale fra Erhvervsstyrelsen, der på dette område har overtaget Revisortilsynets opgaver.

Revisornævnets kendelser kan indbringes for domstolene inden for den i revisorlovens § 52a nævnte frist på 4 uger. I de tilfælde, hvor en revisor frakendes autorisationen, er det dog således, at den pågældende revisor kan forlange, at myndighederne selv indbringer sagen for domstolene, jf. revisorlovens § 52, stk.1.

Der har i de senere år været en forøget tendens til, at Nævnets afgørelser søges omgjort ved domstolsprøvelse. Således var der i løbet af 2018 i alt 8 sager ved domstolene, hvori Nævnet var part. Dog blev Nævnets afgørelser ikke i noget tilfælde underkendt eller i øvrigt ændret af domstolene. Om de enkelte sager henvises til beretningens kapitel 6.8. Nævnet har heller ikke i 2018 modtaget klager indgivet i medfør af de nye bestemmelser i revisorlovens §§ 44a - 44b om tilsidesættelse af de pligter, der påhviler visse virksomheder af interesse for offentligheden og ledelse og revisionsudvalg i sådanne virksomheder.

Nævnet har i 2018 afholdt 6 ordinære møder og et såkaldt særnævn, dvs. et møde, hvor kun et enkelt større sagskompleks blev behandlet. De fleste møder afholdes i Nævnenes Hus i Viborg, hvor Nævnets sekretariat er placeret.

Nævnet har i 2018 pålagt bøder for i alt 2.545.000 kr.

Nævnet har i 2018 i to tilfælde frakendt en revisor dennes autorisation. I begge tilfælde for en periode på 2 år fra kendelsens dato. I den ene sag blev afgørelsen af den pågældende revisor, der i forvejen havde en verserende sag om frakendelse, forlangt indbragt for domstolene. Revisor udeblev, og der er herefter afsagt dom i overensstemmelse med Revisornævnets afgørelse. Den anden sag verserer fortsat ved domstolene.

Nævnet har endvidere i 2018 for første gang bragt muligheden for, i medfør af revisorlovens § 44, stk. 2, 1. pkt., at foretage betinget frakendelse af en revisors autorisation i anvendelse. Denne sanktionsmulighed er en nyskabelse, der blev indført ved lovændringen i 2016. De pågældende revisorer indbragte afgørelsen for domstolen, men efter beretningsperiodens udløb er disse sager hævet.

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 2018 blevet betjent af:

Juridisk sekretær Cecilie Kruse
Juridisk sekretær Stine Fink Nielsen
Cand. jur. Tanja Rosendahl Bøtker
Cand. jur. Nathalie Vestergaard Bull
Kontorfuldmægtig Carina Storgaard
Kontorfuldmægtig Marianne Kristine Andersen

Nævnets hjemmeside: www.revisornævnet.dk

Nævnets e-mailadresse: revisor@revisornaevnet.dk

3. Nævnets sammensætning i 2018

Formandskab:

Formand: Landsdommer Henrik Bitsch, formand

Næstformand: Dommer Marianne Madsen, næstformand

Nævnet havde i løbet af 2018 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, OL Revision

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 Kockvedgaard, Dansk Industri

Erhvervsjuridisk chef Sven Petersen, Dansk Erhverv

Afdelingsdirektør Terese Dissing, Nykredit

Corporative 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

4. Værd at vide – nogle korte spørgsmål og svar

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

4.1. Hvem kan klage?¹

Man kan kun klage, hvis man har en **anerkendelsesværdig interesse i at klage**. Heri ligger først og fremmest, at klageren har været kunde hos revisor. Hvis klageren ikke har været kunde, kan man kun klage, hvis man på anden måde er blevet berørt af det arbejde, som revisor har udført, navnlig ved at have disponeret i tillid til rigtigheden af det pågældende arbejde.

4.2. Koster det noget at klage?²

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

4.3 Hvem kan der klages over?³

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

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

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

4.4. Hvad kan der klages over?⁴

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

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

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

4.5. Gælder der en klagefrist?⁵

Det er en betingelse for at få en klage behandlet, at den erklæring, som klagen angår, ikke er 5 år gammel eller mere på det tidspunkt, da Nævnet modtager klagen.

4.6. Hvordan klages der?⁶

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

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

4.7. Hvordan behandles sagen?⁷

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

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

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

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

4.8 Hvad kan Nævnets afgørelse gå ud på?⁸

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

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

Finder Nævnet derimod, at revisor ikke har overholdt de gældende regler, kan Nævnet meddele revisor en **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?⁹

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".

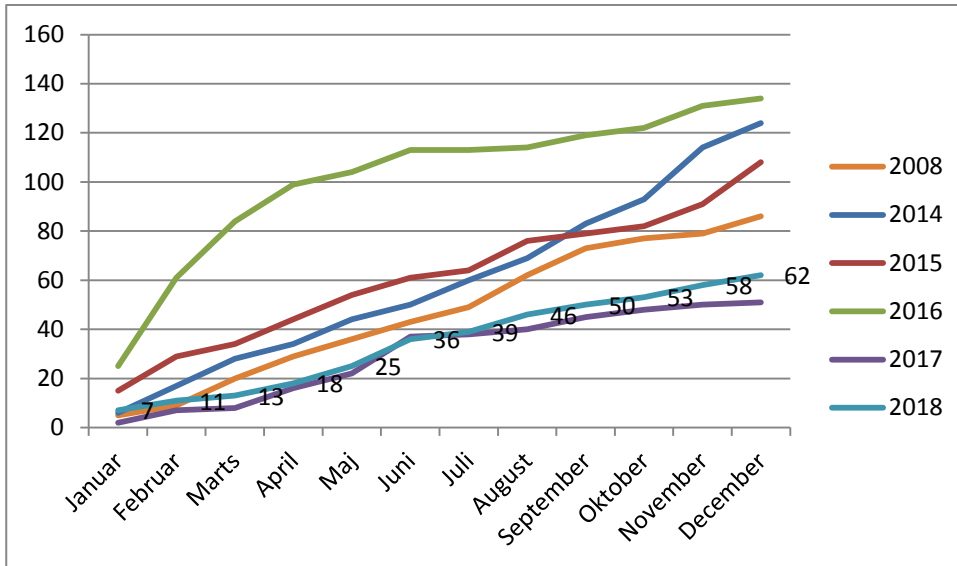
Noter:

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

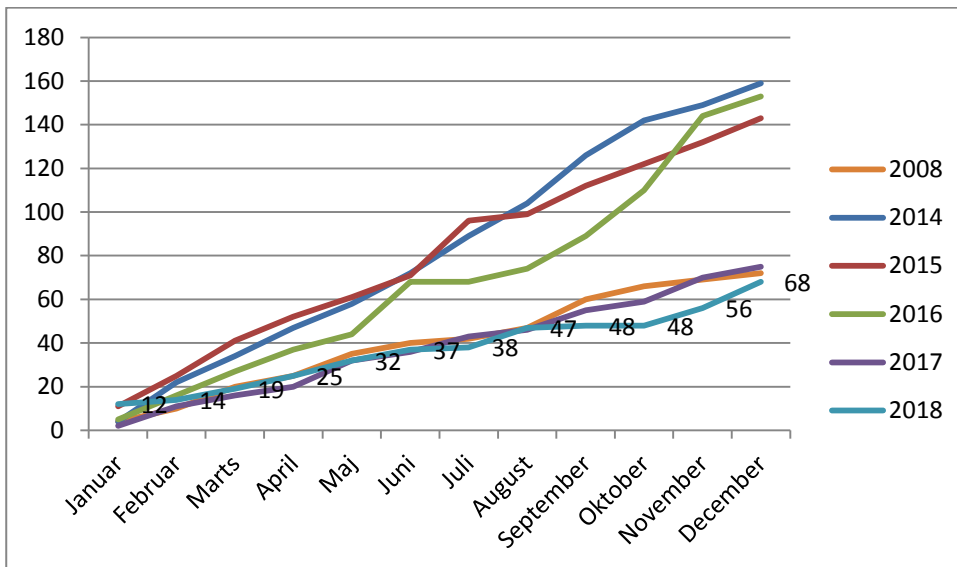
1. RL § 43, stk. 6, samt RL § 44a, stk. 3.
2. BKG § 7, stk. 3, samt § 17, stk. 3.
3. RL § 43, stk. 3, jf. § 44, stk. 1-4, RL § 43, stk. 4, jf. § 44, stk. 6, samt RL § 44a, stk. 1, jf. § 44b, stk. 1-2. Kun Erhvervsstyrelsen kan indklage en revisionsvirksomhed direkte, jf. RL § 43, stk. 5.
4. RL § 43,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

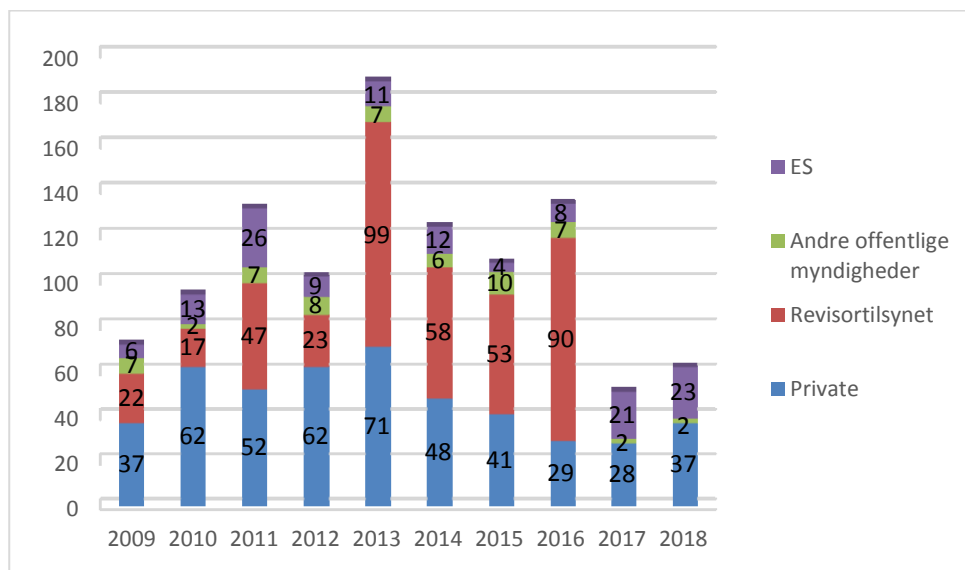
Indkomne sager totalt over året:



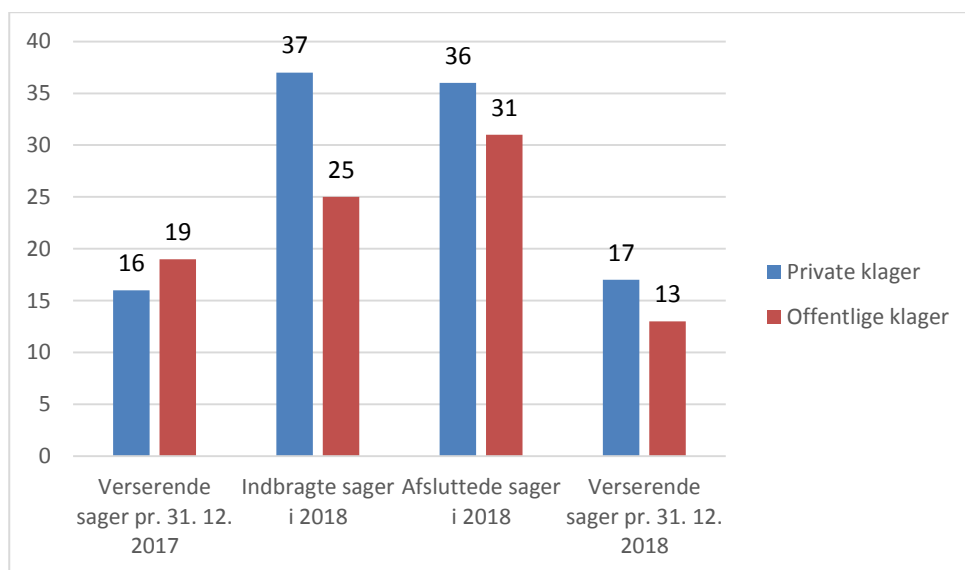
Afsluttede sager:



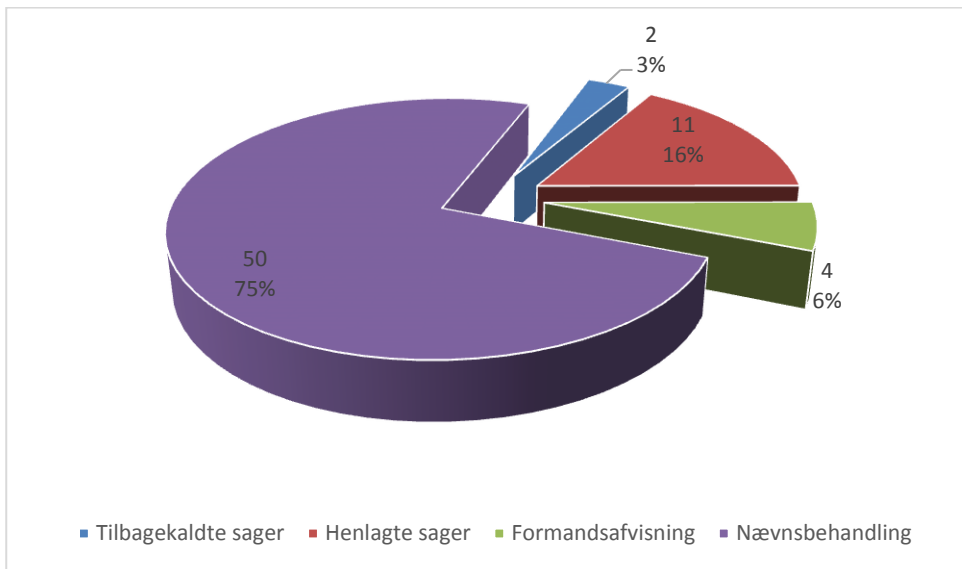
Fordelingen af indkomne sager fra Erhvervsstyrelsen ift. øvrige indkomne sager i perioden 2008-2017:



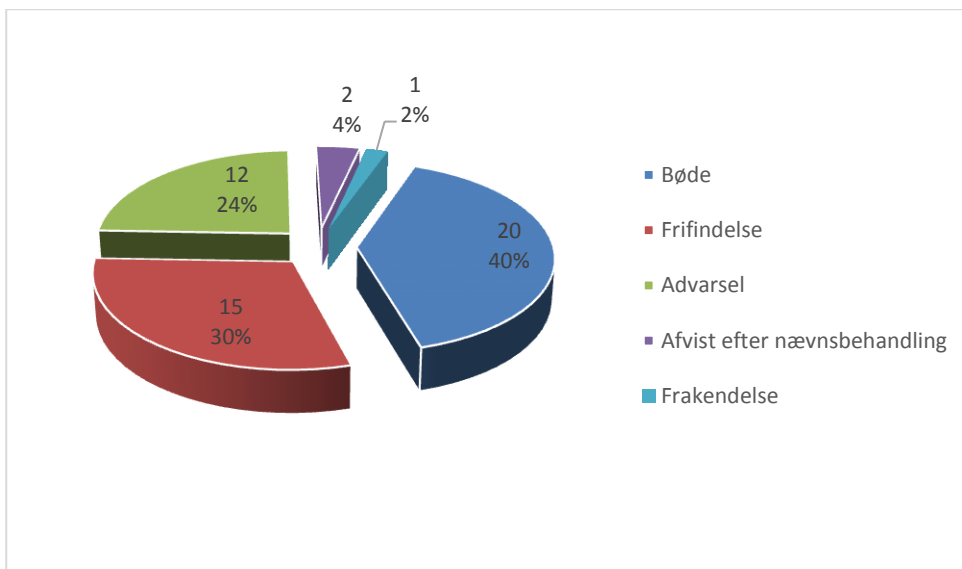
Udviklingen af sagsmængden i løbet af 2018:



Fordelingen af afgørelser i 2018:



Fordelingen af afgørelser i de nævnsbehandlede sager i 2018:



6. Revisornævnets praksis i beretningsperioden

I det følgende er gengivet referat af et antal af de kendelser, som Nævnet har afsagt i 2018. Der henvises endvidere til tidligere årsberetninger. Den måde, som kendelserne er rubriceret under de enkelte afsnit på, har i det væsentlige været uændret siden årsberetningen for 2011.

Hvor det fremgår, at Revisortilsynet har klaget, indikerer dette, at sagen er omfattet af overgangsbestemmelserne i forbindelse med lovændringen, der trådte i kraft den 17. juni 2016.

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.

6.1.1. Personel kompetence

Ingen sager i beretningsåret.

6.1.2. Saglig kompetence

Sag 19/2017. Kendelse af 29. januar 2018.

En privat klager havde indbragt revisor for blandt andet ikke at have afgivet supplerende oplysning om manglende momsangivelse. Revisor gjorde gældende, at klagen skulle afvises, fordi der i den pågældende sag ikke var statueret eller søgt statueret ansvar over for ledelsen om tilsidesættelse af momslovgivningen. Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis vedrørende Revisornævnets saglige kompetence:

"Klagepunkt 2

Det fremgår af revisorlovgivningen, nu revisorlovens § 43, stk. 3, at klager over, at en revisor ved udførelsen af opgaver efter § 1, stk. 2 og 3, har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører, kan indbringes for Revisornævnet. Efter revisorlovens forarbejder og Nævnets praksis anses Nævnets kompetence at omfatte "hele processen fra opgavets givelse over de enkelte undersøgelser til den endelige erklæring" (jf. Betænkning 14/11/2002). Det primære område for Nævnets kompetence er efter bestemmelserne dog erklæringer med sikkerhed. Da indklagede har afgivet revisorerklæring med sikkerhed på årsrapporten for regnskabsåret 2012 for A ApS, og idet den supplerende oplysning netop angår den manglende momsangivelse og eventuelt ledelsesansvar for denne undladelse - som er det forhold, klagen angår - finder Revisornævnet, at klagen er omfattet af Nævnets kompetence, hvorfor Nævnet realitetsbehandler klagen."

Revisor blev frifundet.

Også relevant under afsnit 6.3.1. (retlig interesse) og afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen), hvor sagens revisionsmæssige del er yderligere refereret.

Sagerne 21/2017 og 39/2017. Kendelse af 6. april 2018.

En privat klager havde indbragt 2 revisorer for Revisornævnet og blandt andet fremsat klage over, at der i en haveforenings årsrapport for 2016 uretmæssigt var sket nedsættelse af vurderingsgebyret (klagepunkt b).

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis til dette klagepunkt:

"Ad klagepunkt b)

Nævnet har til opgave at bedømme, om en revisor ved udførelsen af erklæringsopgaver har tilsidesat de pligter, som stillingen som revisor medfører, jf. revisorlovens §§ 43, stk. 3 og 44, stk. 1. Nævnet lægger til grund, at de indklagede har revideret foreningens årsregnskab og ikke foreningens vedtægter. Hvorvidt bestyrelsen har overholdt vedtægterne i forbindelse med nedsættelse af indmeldelsesgebyret, falder uden for Nævnets kompetence at tage stilling til, idet der ikke er tale om erklæringsarbejde udført af en godkendt revisor."

Revisornævnet afviste på denne baggrund at behandle klagepunktet.

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

Sagerne 5/2018, 6/2018 og 7/2018. Kendelser af 15. august 2018.

Eneanpartshaver i selskabet B ApS havde blandt andet klaget

1) over selskabets 2 revisorer samt over revisionselskabet i forbindelse med udlodning fra selskabet B ApS, idet udbyttet i årsregnskabet for 2013, som de to revisorer havde afgivet revisionspåtegning på via revisionselskabet, og som udgjorde 2.000.000,00 kr., skulle udloddes også i andet end kontanter til ejeren og eneanpartshaveren med henblik på at udligne et ulovligt anpartshaverlån for regnskabsåret 2013 og delvist 2014, hvorfor der skulle udarbejdes en vurderingsberetning, som imidlertid ikke forelå på tidspunktet for afholdelse af generalforsamlingen i anpartsselskabet, og 2) over selskabets 2 revisorer for regnskabsåret 2013 og over den ene revisor for regnskabsåret 2014 samt over revisionselskabet på grund af mangelfuld angivelse på selskabets selvangivelse vedrørende udbytteskat.

De indklagede revisorer gjorde til klagepunkt 1 gældende, at klagepunktet ikke angik substansen i den afgivne vurderingsberetning, men derimod det forhold, at vurderingsberetningen blev afgivet og dateret efter, at der blev afholdt generalforsamling, hvor der blev truffet beslutning om udlodningen af et aktiv i andre værdier end kontanter, hvorfor klagepunktet burde afvises.

For så vidt angår formaliteten vedrørende klagepunkt 1 fremgår følgende af Revisornævnets præmis:

"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.

Det fremgår af den af de indklagede gennem revisionsvirksomheden A Revisionspartnerselskab afgivne vurderingsberetning af 10. juli 2014, at det af de indklagede revisorer udførte arbejde vedrørende udarbejdelse af vurderingsberetningen, der var lovkrævet i forbindelse med udlodning i andre værdier end kontanter, gav et tilstrækkeligt grundlag for deres konklusion om, at udbyttebeløbet på 1.053.570 kr. inklusive renter mindst svarede til den ansatte værdi af det aktiv, som var en fordring, selskabet B ApS havde mod selskabets ejer og anpartshaver, og som agtedes udloddet til selskabets ejer og anpartshaver. Revisornævnet finder på denne baggrund, at den af de indklagede afgivne vurderingsberetning af 10. juli 2014 er en erklæring med sikkerhed omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2.

Revisornævnet har derfor kompetence til at behandle en klage over en sådan vurderingsberetning.

Klagepunktet angår imidlertid ikke substansen i den af de indklagede afgivne vurderingsberetning, men derimod det forhold, at vurderingsberetningen blev afgivet og dateret efter, der blev afholdt generalforsamling, hvor der blev truffet beslutning om udlodningen af et aktiv i andre værdier end kontanter, nemlig fordringen, jf. ovenfor.

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.

Det fremgår ikke af det oplyste til sagen, hvorvidt klager har anmodet om eller modtaget rådgivning om, hvornår vurderingsberetningen vedrørende den fordring på B ApS' anpartshaver tidsmæssigt skulle foreligge i forhold til en generalforsamling, hvor det skulle besluttes, om der skulle ske udlodning fra selskabet til anpartshaver i fordringen. Af de oplysninger, som de indklagede og klager har givet på nævnsmødet, fremgår imidlertid, at de indklagede i forbindelse med udarbejdelse af årsrapporten for B ApS for regnskabsåret 2013 var direkte og tæt involveret i spørgsmålet om udlodningen. Revisornævnet lægger videre til grund, at de indklagede har afgivet revisionspåtegning på regnskabet for B ApS for regnskabsåret 2013.

På denne baggrund - og idet det ikke er bestridt af de indklagede - lægger Revisornævnet til grund, at de indklagede vidste, at den vurderingsberetning, de faktisk udarbejdede, skulle anvendes i forbindelse med beslutningen om udlodning af udbytte i fordringen mod anpartshaveren, hvilken fordring dels var blevet genereret i løbet af regnskabsåret 2013, hvilket fremgik af årsregnskabet for 2013 med 225.378 kr., dels var blevet genereret i løbet af første halvdel af 2014. Revisornævnet lægger videre til grund, at de indklagede også vidste, at der ikke var planlagt ekstraordinær generalforsamling om udlodningen, ligesom de indklagede var klar over, at der var afholdt generalforsamling om udlodningen på datoen den 10. juli 2014. På denne baggrund og henset til den snævre sammenhæng, der er mellem de indklagedes afgivelse af revisionspåtegning på regnskabet for B ApS for regnskabsåret 2013 og den afgivne vurderingsberetning og de lovkrævede tidsmæssige betingelser, finder Revisornævnet, at Nævnet er kompetent til at behandle klagepunktet, herunder hvorvidt det er i strid med god revisorskik, at erklæringen ikke forelå på tidspunktet for B ApS' generalforsamling den 18. juni 2014 eller den 19. juni 2014."

De indklagede revisorer gjorde til klagepunkt 2 gældende, at allerede fordi selskabernes selvangivelser ikke var erklæringsarbejde, skulle dette klagepunkt afvises.

For så vidt angår formaliteten vedrørende klagepunkt 2 fremgår følgende af Revisornævnets præmis:

"Nævnets saglige kompetence er begrænset til erklæringsarbejde, jf. revisorlovens § 43, stk. 3, jf. § 1, stk. 2 og 3.

Uanset, at Revisornævnet i overensstemmelse med revisorlovens forarbejder anser sin kompetence omfattende hele processen fra opdragets afgivelse over de enkelte undersøgelser til den endelige erklæring – under forudsætning af, at en klage herom fremsættes i tidsmæssig sammenhæng hermed – er indklagedes manglende angivelse af udbytteskat på selvangivelserne for B ApS og C ApS for 2014 ikke omfattet af Nævnets kompetence, idet klager ikke har dokumenteret, at der er tale om forhold, der udspringer af erklæringsarbejde eller en aftale herom. På denne baggrund afvises denne del af klagen."

For så vidt angår formaliteten vedrørende klagen over revisionselskabet fremgår følgende af Revisornævnets præmis:

"Det fremgår af revisorlovens § 43, stk. 5, at det kun er Erhvervsstyrelsen, der kan indbringe en revisionsvirksomhed selvstændigt for Revisornævnet. End ikke øvrige myndigheder, der er fritaget for kravet om at skulle have en retlig interesse i en klage, kan indklage en revisionsvirksomhed direkte for Nævnet. Derimod kan en revisionsvirksomhed medinddrages som part i en sag for Revisornævnet. Dette accessoriske virksomhedsansvar er i revisorlovens § 44, stk. 4, 1. og 2. pkt., defineret som et "medansvar for tilsidesættelsen af revisors pligter". Heraf følger, at dette ansvar er betinget af, at der også statueres ansvar for revisor personligt. Ansvarsformen knytter sig således til individualansvaret som et accessorisk ansvar. Revisornævnet finder ikke på det foreliggende grundlag, at klager har bevist, at revisionsvirksomheden A, hvorigennem de indklagede revisorer har afgivet deres revisorerklæringer, har et medansvar for de under klagepunkt 1 og 3 pådømte forhold.

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

Sag 65/2015. Kendelse af 15. august 2018.

Skat havde rejst klage mod revisor for ved sin revision af 3 årsrapporter for selskabet A ApS at have overtrådt erklæringsbekendtgørelsen. Sagens behandling i Revisornævnet havde afventet

Landsskatterettens afgørelse vedrørende selskabet, idet sagen i Landsskatteretten omhandlede skattetekniske forhold.

Revisor gjorde vedrørende formaliteten gældende, at Revisornævnet ikke havde kompetence til at behandle sagen, fordi klagen sammenfattende drejede sig om en kompleks skattemæssig problemstilling, som lå uden for Revisornævnets kompetence.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis herom:

"For så vidt angår formaliteten bemærkes, at Revisornævnet har afventet Landsskatterettens afgørelse i den sag, der af selskabet A ApS for skatteårene 2010, 2011 og 2012 var indbragt for Landsskatteretten. For så vidt angår formaliteten bemærkes endvidere, at efter revisorlovens § 43, stk. 3, kan en klage over, at en revisor ved udførelsen af opgaver efter revisorlovens § 1, stk. 2 og 3, har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører, indbringes for Revisornævnet. Indklagede har i denne sag afgivet revisionspåtegninger på årsregnskaber for de relevante regnskabsår for selskabet B ApS, hvorfor Revisornævnet har kompetence til at behandle klagen. Det tilføjes i tilknytning hertil, at klagen til Revisornævnet angår indklagedes rolle som revisor - ikke som skatteyder -, ligesom klagen ikke angår den skattemæssige subsumtion, men de bestemmelser, som en revisor skal iagttage ved sin revision, herunder spørgsmålet om overholdelse af god revisorskik.

Revisornævnet finder på denne baggrund ikke grundlag for at afvise klagen."

Revisor blev i det hele fundet skyldig, men blev efter princippet i straffelovens § 89 ikke pålagt nogen tillægsbøde.

Også relevant under afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen), hvor sagens revisionsmæssige del er refereret, og afsnit 6.6.2.2. (princippet i straffelovens § 89).

Sag 8/2018. Kendelse af 31. august 2018.

Revisor var på tidspunktet for Revisornævnets afgørelse ikke længere i Erhvervsstyrelsens register registreret som godkendt registreret revisor.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

"Det bemærkes videre, at det forhold, at indklagede efterfølgende har deponeret sin godkendelse som registreret revisor ikke indebærer, at ansvaret for fejl begået forinden deponeringen ophører."

Indklagede blev frifundet.

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

Sag 13/2018. Kendelse af 5. november 2018.

Klager, der var tidligere formand for bestyrelsen i et forsikringsselskab og udbytteberettiget medlem i selskabet, klagede over den revisor, der havde udført revision af og afgivet revisionspåtegning på flere af forsikringsselskabets årsrapporter, der var afgivet under behandlingen af selskabets solvente likvidation. Revisornævnet traf afgørelse om sin saglige kompetence vedrørende nogle af de af klager fremsatte klagepunkter.

Følgende fremgår af Revisornævnets afgørelse herom:

"Formaliteten

...

For så vidt angår klagepunkt 1: Manglende afholdelse af generalforsamling, bemærkes, at

Revisornævnet alene har kompetence til at påkende revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, herunder revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven, og revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug, jf. revisorlovens § 43, stk. 3, jf. § 1, stk. 2 og stk. 3. Efter revisorlovens forarbejder må Nævnets kompetence anses at omfatte "hele processen fra opdragets givelse over de enkelte undersøgelser til den endelige erklæring" (jf. betænkning 1411/2002 om revisorlovgivningen s. 66).

Klagepunktet angår dels en klage over, at indklagede skulle have været valgt af generalforsamlingen for at kunne fungere som revisor for Forsikringssselskabet A i likvidation, dels en klage over, at indklagede har været forpligtet til at indkalde til en generalforsamling for at blive valgt som revisor. Revisornævnet finder, at klagen - selv om denne ikke direkte angår substansen i de regnskaber, som revisionspåtegningerne afgivet af indklagede på årsregnskaberne for regnskabsårene 2014, 2015 og 2016 for Forsikringssselskabet A i likvidation omfatter, at spørgsmålet om en revisors kompetence - herunder om revisor er valgt som generalforsamlingsvalgt revisor - er så tæt forbundet med en revisors erklæringsafgivelse, at en klage herover er omfattet af Revisornævnets kompetence.

For så vidt angår klagepunkt 3: Manglende indsendelse af årsregnskaberne bemærkes også, at Revisornævnet alene har kompetence til at påkende revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, jf. ovenfor herom.

Klagepunktet angår dels en klage over indklagedes manglende indsendelse af årsregnskaberne for regnskabsårene 2014, 2015 og 2016 for Forsikringssselskabet A i likvidation til blandt andet Erhvervsstyrelsen. Da indklagede ikke har bestridt, at han havde til opdrag at forestå relevante fremsendelser af årsrapporterne til relevante myndigheder, finder Revisornævnet, at klagen - selv om denne ikke direkte angår substansen i de regnskaber, som revisionspåtegningerne afgivet af indklagede på årsregnskaberne for regnskabsårene 2014, 2015 og 2016 for Forsikringssselskabet A i likvidation omfatter, at revisors indberetning til relevante myndigheder, hvilken opgave som udgangspunkt påhviler et selskabs ledelse - i dette tilfælde er omfattet af Revisornævnets kompetence.

For så vidt angår klagepunkt 5: Indklagedes manglende reaktion på, at den tilbageværende medlikvidator ikke kan opfylde tegningsreglen, der er registreret i cvr., bemærkes ligeledes, at Revisornævnet alene har kompetence til at påkende revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, jf. ovenfor herom.

Klagepunktet angår indirekte stillingtagen til, hvorvidt der efter gældende lovgivning er krav om, at der er udpeget en eller to likvidatorer ved behandlingen af likvidationen af Forsikringssselskabet A. Klagen angår ikke substansen af de regnskaber, som revisionspåtegningerne afgivet af indklagede på årsregnskaberne for regnskabsårene 2014, 2015, 2016 og 2017 for Forsikringssselskabet A i likvidation omfatter, og klagepunktet vurderes af Revisornævnet reelt rettet mod den nu ene likvidator. Revisornævnet finder på denne baggrund ikke, at klagen er så tæt forbundet med en revisors erklæringsafgivelse, at en klage herover er omfattet af revisors kompetence. Derfor afvises dette klagepunkt."

Også relevant under afsnit 6.3.1 (retlig interesse), afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen), hvor sagen er yderligere refereret, og afsnit 6.6.2.1. (princippet i straffelovens § 81).

Sag 10/2018. Kendelse af 30. november 2018.

En privat klager havde klaget over revisors assistanceerklæring.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

Revisornævnets begrundelse og afgørelse:

"Det fremgår af revisorlovens §§ 43, stk. 3, at klager over, at en revisor ved udførelsen af opgaver efter § 1, stk. 2 og 3, har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører, kan indbringes for Revisornævnet. Efter revisorlovens forarbejder og Nævnets praksis anses Nævnets kompetence at omfatte "hele processen fra opdragets givelse over de enkelte undersøgelser til den endelige erklæring" (jf. Betænkning 14/11/2002). Det primære område for Nævnets kompetence er efter bestemmelserne dog erklæringer med sikkerhed.

Indklagede har afgivet revisorerklæring uden sikkerhed på det personlige regnskab for regnskabsåret 2014 for A.

Efter sit indhold vedrører klagen imidlertid i realiteten ikke den af indklagede afgivne erklæring, men derimod indklagedes rådgivning af klageren om muligheden for at få skattefri kørselsgodtgørelse for en længere periode i forbindelse med klagerens arbejde i Letland. Rådgivningen har efter klagerens opfattelse medført, at de beløb, der er debiteret klagerens og dennes hustrus lettiske selskaber, af skattevæsenet er anset for at være omsætning. Revisornævnet finder derfor, at der reelt er tale om en klage over et forhold, der ikke er omfattet af Revisornævnets kompetence. Sagen afvises derfor. Det bemærkes, at Revisornævnet herved ikke har taget stilling til indholdet af den af indklagede afgivne erklæring. Det tilføjes, at eventuelle erstatningskrav henhører under domstolene."

Sag 17/2018. Kendelse af 13. december 2018.

Erhvervsstyrelsen havde klaget over en revisionsvirksomhed. Erhvervsstyrelsen havde endvidere i 2 selvstændige sager, sag 15/2018 og 16/2018, klaget over de 2 revisorer.

Klagen angik dels, at revisionsvirksomheden var den generalforsamlingsvalgte revisor for 7 selskaber, selvom flertallet af revisionsvirksomhedens bestyrelse ikke opfyldte eller havde opfyldt uafhængighedsreglerne, da revisionsvirksomheden påtog sig opgaven med at revidere virksomhedernes årsregnskaber, dels overtrædelse af revisorlovens § 24, stk. 5, og § 28, stk. 2, idet revisionsvirksomheden havde undladt at sikre, at de to revisorer i forbindelse med udførelsen af arbejdsopgaver i deres arbejds papirer havde dokumenteret alle væsentlige trusler mod deres uafhængighed, ligesom revisionsvirksomheden ikke havde dokumenteret, at dens kvalitetsstyringssystem var anvendt tilstrækkeligt, da revisorerne udfyldte afhængighedsvurderingerne ved afgivelsen af revisionspåtegningerne på 15 selskaber.

Revisionsvirksomheden var, da Revisornævnet afsagde sin kendelse, ikke længere registreret som en godkendt revisionsvirksomhed.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis herom:

"Indledningsvis bemærkes, at det forhold, at den indklagede revisionsvirksomhed har foretaget ændring i Erhvervsstyrelsens system, hvorved virksomheden har mistet sin godkendelse som revisionsvirksomhed, kan ikke bringe revisionsvirksomheden fri af virksomhedsansvaret efter revisorloven, jf. hertil revisorlovens § 43, stk. 5. Revisornævnet har derfor fortsat kompetence til at behandle klagepunkterne i sagen."

Også relevant under afsnit 6.5.1.4. (når et kvalitetsstyringssystem, der er tilfredsstillende efter sit indhold, både er anskaffet og taget i brug, men anvendelsen (efterlevelsen) af systemet i væsentlig grad er utilstrækkelig) og afsnit 6.7. (visse sagsbehandlingsspørgsmål).

Sagerne 15/2018 og 16/2018. Kendelser af 13. december 2018.

De indklagede revisorer havde i de 2 sager begge inden Revisornævnet afsagde kendelse deponeret deres godkendelser som registreret revisor.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis herom:

"Indledningsvis bemærkes, at det forhold, at en revisor har deponeret sin godkendelse, ikke medfører, at Revisornævnet ikke er kompetent til at behandle en klage, der angår revisionserklæringer afgivet forud for denne deponering."

Også relevant under afsnit 6.4.3.2. (inhabilitet), afsnit 6.6.3.2. (betinget frakendelse) og afsnit 6.7. (visse sagsbehandlingsspørgsmål).

6.2. Disciplinæransvaret

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

6.3. Påtaleret

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

6.3.1 Retlig interesse

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

Sag 19/2017. Kendelse af 29. januar 2018.

En privat klager have indbragt revisor for blandt andet ikke at have afgivet supplerende oplysning om manglende momsangivelse. Revisor gjorde gældende, at klagen skulle afvises, fordi klager ikke havde den fornødne retlige interesse i klagens behandling i Revisornævnet.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis vedrørende Revisornævnets saglige kompetence:

"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 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 klageren har en anerkendelsesværdig interesse i sagen på det tidspunkt, klagen indgives til Revisornævnet. Såfremt en klage indgives af andre end den indklagede revisors klient, skal vedkommende klager have disponeret i tillid til erklæringen.

Det fremgår af sagsmaterialet og parternes oplysninger, at A ApS, der er klager i sagen, har været indklagedes klient for så vidt angår afgivelse af de to årsrapporter, der er omfattet af klagen, og selskabet har dermed en retlig interesse i denne klage. Klagen er indgivet af selskabets administrerende direktør B, der ifølge cvr-registret kan tegne selskabet. Revisornævnet finder på denne baggrund ikke grundlag for at afvise at realitetsbehandle den indgivne klage.

Indklagedes bemærkninger om, at erklæringsafgivelserne var rettet mod selskabets anpartshavere og ikke selskabet, samt at klager ikke har truffet fejlagtige dispositioner som konsekvens af erklæringerne, kan ikke føre til et andet resultat."

Også relevant under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence) og afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen), hvor sagens revisionsmæssige indhold er refereret.

Sag 47/2017. Beslutning af 2. maj 2018.

Klagen var i denne sag indgivet af en privat person, og spørgsmålet var, om klager dels som tidligere direktør for det selskab, som revisor havde afgivet revisionspåtegning for, dels som privatperson, herunder andelshaver i selskabet, havde den fornødne retlige interesse i at få sin klage behandlet af Revisornævnet. Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

"Det fremgår af revisorlovens § 46, stk. 6, at Revisornævnet kan afvise at behandle klager fra personer, der ikke har retlig interesse i det forhold, klagen angår. Dette krav indebærer efter Nævnets praksis, at en klager

skal have en konkret og individuel interesse i, at klagen behandles, og skal være berørt af det forhold, der klages over på en sådan måde, at klager har en anerkendelsesværdig interesse i sagen på det tidspunkt, klagen indgives til og behandles af Revisornævnet. Såfremt en klage indgives af andre end den indklagede revisors klient, skal vedkommende klager have disponeret i tillid til erklæringen. Revisors klient vil sædvanligvis have en retlig interesse i at kunne klage over sin revisor, som udgangspunkt dog forudsat, at klager såvel på tidspunktet for erklæringens afgivelse som på tidspunktet for klagens indgivelse og sagens afgørelse i Revisornævnet var revisors klient og den fornødne retlige interesse på disse tidspunkter fortsat var til stede.

Det fremgår af sagen, at klager på tidspunktet for erklæringsafgivelsen den 8. august 2016 på budget for A ApS for perioden 1. juli 2016 til 30. juni 2017 ikke var direktør i selskabet. Det fremgår af sagen, at klager på tidspunktet for klagerens indgivelse til Revisornævnet 8. oktober 2017 var direktør for selskabet, men at klager i forbindelse med den opfølgende klageskrivelse af 5. november 2017 - på hvilket tidspunkt klagepunkterne først af klager blev forsøgt konkretiserede - ikke længere var direktør i selskabet, og indklagede har siden sin fratrædelse som direktør i selskabet den 16. august 2017 ikke været direktør i selskabet. Det fremgår endelig af sagen, at selskabet A ApS tegnes af en direktør.

Revisornævnet finder på denne baggrund, at klager ikke - som tidligere direktør i A ApS - har den fornødne retlige interesse i at få behandlet klagen i Revisornævnet.

Spørgsmålet er herefter, om klager som anpartshaver i selskabet A ApS har en retlig interesse i sagens behandling. Det fremgår af de fremlagte dokumenter i sagen, at klager ikke personligt besidder anparter i selskabet A ApS samt, at klager ikke - således som sagen foreligger oplyst - ifølge ejerbogen personligt har ejet anparter i selskabet A ApS. Revisornævnet lægger videre til grund, at klager i givet fald ikke som anpartshaver har disponeret i tillid til den erklæring, der blev afgivet af indklagede den 8. august 2016 på budget for A ApS for perioden 1. juli 2016 til 30. juni 2017.

Revisornævnet finder på denne baggrund, at klager ikke som personlig anpartshaver i A ApS - eller således som sagen foreligger oplyst via anparter i A Holding ApS - har den fornødne retlige interesse i at få behandlet klagen i Revisornævnet.

Det forhold, at klager har oplyst at være personlig berørt af den erklæring, der klages over, idet indklagede ikke udleverede bogføringsmaterialet som lovet i april 2017, da klager var direktør i selskabet, kan ikke føre til et andet resultat, hvortil endvidere bemærkes, at det fremgår af sagen, at regnskabsmaterialet er afleveret."

Klagen blev herefter afvist.

Sag 27/2017. Kendelse af 2. maj 2018.

En privat klager indbragte revisor og dennes revisionsvirksomhed for Revisornævnet for blandt andet, at revisor havde tilsidesat god revisionskik ved fortsat at have revideret årsrapporterne for regnskabsårene 2011/2012 og 2012/2013 for selskaberne A Holding ApS og selskabet A ApS på trods af, at revisor og dennes revisionsvirksomhed på tidspunktet for afgivelsen af revisors revisionspåtegning havde et betydeligt forfaldent tilgodehavende hos kunden, selskabet A ApS, på ca. 3.500.000 kr. Klager havde købt driftsinventar mv. fra sælger, selskabet A ApS.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende sagens formalitet, den retlige interesse:

"Sagens formalitet

Det fremgår af revisorlovens § 46, stk. 6, at Revisornævnet kan afvise at behandle klager fra personer, der ikke har retlig interesse i det forhold, klagen angår. Dette krav indebærer efter Nævnets praksis, at en klager skal have en konkret og individuel interesse i, at klagen behandles, og skal være berørt af det forhold, der klages over på en sådan måde, at klager har en anerkendelsesværdig interesse i sagen på det tidspunkt, klagen indgives til og behandles af Revisornævnet. Såfremt en klage indgives af andre end den indklagede revisors klient, skal vedkommende klager have disponeret i tillid til erklæringen. Revisors klient vil

sædvanligvis have en retlig interesse i at kunne klage over sin revisor, som udgangspunkt dog forudsat, at klager såvel på tidspunktet for erklæringens afgivelse som på tidspunktet for klagens indgivelse og sagens afgørelse i Revisornævnet var revisors klient og den fornødne retlige interesse på disse tidspunkter fortsat var til stede.

I denne sag har klager hverken på erklæringstidspunkterne eller på tidspunktet for klagens indgivelse ejet kapitalandele i de selskaber, for hvilke indklagede har afgivet revisorerklæringer på årsrapporter omfattet af klagen. Klager har således ikke via et kapitalejerskab været hvervgiver for det erklæringsarbejde, som indklagede har udført.

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

Årsrapporten for A ApS for 2011/12

Det fremgår af den fremlagte erklæring, at indklagede den 14. november 2012 har afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for A ApS for regnskabsåret 2011/12. Det er ubestridt, at der alene er sket en aktivoverdragelse, således at det alene er aktiviteterne i A ApS, der er blevet overdraget til klager, og ikke selve anpartsselskabet. Det fremgår af købskontrakten mellem sælger, A ApS, og køber, B ApS (klager), at aftalen er underskrevet af parterne den 10. september 2013. Det fremgår herudover af købskontrakten, at virksomheden, jf. vurderingsrapport af februar 2013 af C, overdrages som den er og forefindes. Videre fremgår af købekontrakten, at køber har fået udleveret A ApS' regnskaber for blandt andet regnskabsåret 2011/12.

Revisornævnet lægger herefter til grund, at årsregnskabet, som af indklagede er påtegnet den 14. november 2012, blev forelagt køber af aktiverne i A ApS ved købsaftale af 10. september 2013. Selvom der alene er sket en aktivoverdragelse med henblik på at fortsætte [virksomheden] under selskabet "B ApS", finder Revisornævnet ikke grundlag for at tilsidesætte klageres oplysninger om at have disponeret blandt andet i tillid til indklagedes påtegning på årsregnskabet for A ApS for 2011/12. På denne baggrund tages denne del af klagen under realitetsbehandling.

Det forhold, at den klageberettigede kurator i A ApS under konkurs har valgt ikke at indgive en klage over indklagede, kan ikke afskære andre klageberettigede fra at indgive klage og kan således ikke i sig selv føre til, at klagen ikke skal realitetsbehandles.

Det forhold, at der ved aktivoverdragelsen også var udarbejdet en vurderingsrapport af C, medfører ikke, at klager af denne grund ikke har den fornødne retlige interesse i klagen.

Årsrapporten for A ApS for 2012/13 og årsrapporten for A Holding ApS for 2012/13

Revisornævnet lægger til grund, at årsregnskaberne, som af indklagede begge er påtegnet den 6. januar 2014, ikke har været forelagt klager forud for indgåelsen af aftalen om overdragelse af A ApS' aktiver, idet klager og A ApS allerede den 10. september 2013 indgik aftalen om aktivoverdragelsen. Disse årsrapporter kan således ikke have været medbestemmende for klagers beslutning om at købe aktiverne i A ApS. Herefter findes klager ikke at have handlet i tillid til indklagedes revisorerklæringer for regnskabsårene 2012/13, hvorfor klager ikke har en anerkendelsesværdig retlig interesse i, at Revisornævnet behandler denne del af klagen.

Det forhold, at klager efterfølgende er blevet bekendt med forhold, som ikke har været oplyst i forbindelse med aktivoverdragelsen, kan ikke føre til et andet resultat.

Årsrapporten for A Holding ApS for 2011/12

Revisornævnet lægger som anført ovenfor til grund, at klager har købt aktiviteter i A ApS, og at det af købekontrakten mellem køber (klager) og sælger fremgår, at det alene var årsrapporterne for A ApS for regnskabsåret 2010/11, der blev fremlagt i forbindelse med købet af aktiviteterne i A ApS' [type] klinik. Det fremgår endvidere af det fremlagte årsregnskab, at holdingselskabets eneste aktivitet var at besidde anpart i datterselskabet, A ApS. Selvom årsrapporten for A Holding ApS indeholder oplysning i relation til datterselskabet, finder Revisornævnet ikke, at klager dels har dokumenteret at have fået forelagt denne årsrapport, dels har dokumenteret, at han har handlet i tillid til indklagedes revisionspåtegning på dette

årsregnskab. På denne baggrund finder Revisornævnet ikke, at klager har bevist at have en anerkendelsesværdig retlig interesse i, at Revisornævnet behandler denne del af klagen. Det forhold, at datterselskabet, A ApS, havde et ikke uvæsentligt krav mod selskabets moderselskab, A Holding ApS, kan ikke føre til et andet resultat. Det fremgår af klagers bemærkninger i sagen, at klagen også er indgivet på vegne konkursboet. Revisornævnet finder ikke, at klagers retlige interesse er dokumenteret alene som følge af, at kurator i A ApS under konkurs har valgt ikke at indbringe revisor for Revisornævnet, idet Revisornævnet lægger til grund, at klager ikke har fuldmagt fra kurator i konkursboet til at indgive klagen. På denne baggrund afvises klagen over indklagedes revisorerklæringer på årsrapporten for A ApS for regnskabsåret 2012/13 og årsrapporterne for A Holding ApS for regnskabsårene 2011/12 og 2012/13."

Også relevant under afsnit 6.4.3.2. (inhabilitet), hvor sagens revisionsmæssige del er refereret.

Sag 13/2018. Kendelse af 5. november 2018.

Klager, der var tidligere formand for bestyrelsen i et forsikringselskab og udbytteberettiget medlem i selskabet, klagede over den revisor, der havde udført revision af og afgivet revisionspåtegning på flere af forsikringselskabets årsrapporter, der var afgivet under behandlingen selskabets solvente likvidation. Revisor påstod klagen afvist på grund af klagers manglende retlige interesse. Følgende fremgår af Revisornævnets afgørelse herom:

"Formaliteten

Revisornævnet kan afvise at behandle klager fra personer, der ikke har en retlig interesse i det forhold, klagen angår, jf. revisorlovens § 43, stk. 6.

Da Forsikringselskabet A er gået i frivillig likvidation er klager ikke - længere - i kraft af sin forud herfor tidligere status som formand for bestyrelsen i selskabet eller i kraft af sit medlemskab af selskabet som delegeret omfattet af den klageberettigede kreds.

Revisornævnet lægger imidlertid til grund som ubestridt, at Forsikringselskabet A er i solvent likvidation, og Revisornævnet lægger til grund, at klager som oplyst af klager selv tilhører kredsen af udlodningsberettigede forsikringstagere.

På denne baggrund er der derfor ikke grundlag for at afvise klagen med henvisning til klagers 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 kan endvidere afvise at behandle klager, der på forhånd skønnes åbenbart grundløse, jf. revisorlovens § 43, stk. 6.

Henset til sagens ikke ukomplicerede karakter - herunder klager over andre implicerede personer og områder i sagskomplekset, og herunder de adskillige afgørelser, der er truffet af offentlige myndigheder - finder Revisornævnet ikke grundlag for på forhånd at skønne klagen for at være åbenbart grundløs.

På denne baggrund er der derfor ikke grundlag for at afvise klagen med henvisning til, at klagen er åbenbart grundløs."

Også relevant under afsnit 6.1.2 (saglig kompetence), afsnit 6.4.4 (kvalitetsmangler ved selve erklæringen), hvor sagens revisionsmæssige del er refereret, og afsnit 6.6.2. (gentagelsesvirkning).

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 27/2017, kendelse af 2. maj 2018, hvoraf det fremgår, at en klagers retlige interesse ikke er dokumenteret alene som følge af, at kurator i et selskab under konkurs har valgt ikke at indbringe revisor for Revisornævnet, når klager ikke har fuldmagt fra kurator i konkursboet til at indgive klagen.

6.3.3. Forældelse

Sagerne 3/2018 og 4/2018. Kendelse af 31. august 2018.

Revisors klient havde klaget over, at revisor havde afgivet revisionspåtegning på årsrapporterne for 2011 og 2012 for A ApS uden forbehold til trods for, at et kontoudtog fra Skat af 11. maj 2011 indhentet af en medarbejder hos B udviste et tilgodehavende hos Skat på 4.052.930 kr.

Revisornævnet afviste på grund af forældelse at behandle klagen vedrørende årsrapporten for 2011 med følgende begrundelse:

"Det fremgår af § 7, stk. 2, i bekendtgørelse om Revisornævnet, og af § 46 i revisorloven, at en klage skal være indgivet til Revisornævnet senest 5 år efter, at den pligtstridige handling eller undladelse, som klagen vedrører, er ophørt. A ApS' klage er modtaget første gang den 10. januar 2018 med en opfølgende klage den 18. januar 2018.

Det lægges til grund, at det omstridte kontoudtog fra SKAT vedrørende et eventuelt tilgodehavende blev rekvireret i maj 2011 til brug for udarbejdelsen af årsrapporten for 2010 eller som forberedelse til årsrapporten for 2011, og at parternes drøftelser om, hvad der skulle foretages i anledning af kontoudtogets udvisende foregik i juni 2011.

Hverken årsrapporten for 2010 eller årsrapporten for 2011 er fremlagt i sagen. Ud fra de ovennævnte oplysninger lægger Revisornævnet til grund, at begge årsrapporter er påtegnet af revisor mere end 5 år før tidspunktet for indgivelse af klage i sagen. Klagen er derfor forældet for så vidt angår årsrapporten for 2011."

Revisor blev i øvrigt frifundet for klagen vedrørende årsrapporten for 2012. Den samtidig indgivne klage over revisionsvirksomheden blev afvist.

6.3.4. Klagens indhold og form

Sag 34/2017. Kendelse af 7. marts 2018.

En privat klager - et boligselskab - havde efter skift af administrator klaget over sin tidligere revisor. Klager havde i et bilag dateret efter klagens indgivelse konkretiseret klagepunkterne til at angå revisors tilsidesættelse af god revisorskik ved afgivelse af revisorerklæringer for A A/B for så vidt angår 5 konkrete punkter.

Revisor påstod klagesagen afvist fra behandling i Revisornævnet under henvisning til, at klagen ikke var tilstrækkelig konkretiseret.

Følgende fremgår i Revisornævnets præmis herom:

"En klage til Revisornævnet skal være konkret formuleret. En klager kan ikke helt eller delvist overlade til Nævnet at udforme de enkelte klagepunkter blot ud fra en beskrivelse af et sagsforløb eller en oprensning af årsrapporter. I så fald ville de indklagede revisorer ikke have rimelig mulighed for at varetage deres eventuelle forsvar overfor 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.

Da klager i denne sag i et bilag dateret den 21. juni 2017 - i hvert fald til dels - har konkretiseret sine klagepunkter, herunder med henvisning til faktuelle oplysninger, finder Revisornævnet, at klagen er tilstrækkelig konkretiseret til, at Revisornævnet kan realitetsbehandle klagen. Revisornævnet har herved

tillagt det væsentlig vægt, at klagepunkterne er udformet således, at indklagede har haft mulighed for at varetage sit forsvar i sagen.

Påstanden om afvisning tages derfor ikke til følge."

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

Sagerne 51/2018 og 52/2018. Beslutning af 12. december 2018.

En privat klager, et selskab, ønskede Revisornævnets stillingtagen til, hvorvidt en ansat A og B Godkendt Revisionspartnerselskab havde tilsidesat god revisorskik ved ikke at indsende selskabets årsrapport 2017 rettidigt, herunder ved ikke at have sikret kvittering for indlevering af regnskabet. Endvidere ønskede klager Revisornævnets stillingtagen til, hvorvidt en ansat A, registreret revisor C og B Godkendt Revisionspartnerselskab havde tilsidesat god revisorskik ved måden, de havde håndteret sagen på, samt hvorvidt en ansat A var ansvarlig for den manglende indsendelse af årsrapporten og den efterfølgende tvangsopløsning af D ApS. Endelig ønskede klager Revisornævnets stillingtagen til, hvorvidt en ansat A, registreret revisor C og B Godkendt Revisionspartnerselskab var ansvarlige for et eventuelt tab for D ApS. Følgende fremgår af formandens beslutning:

"Det følger af revisorlovens § 43, stk. 6, blandt andet, at Revisornævnet eller formanden kan afvise at behandle klager, der på forhånd må skønnes grundløse, samt klager, der ikke er omfattet af Nævnets kompetence.

C har afgivet en påtegning om udvidet gennemgang på D ApS' årsrapport for 2017. Det fremgår ikke af de fremlagte dokumenter, at registreret revisor C ud over at have påtaget sig erklæringsafgivelse tillige har forpligtet sig til at forestå indberetningen af selskabets årsrapport for 2017 til Erhvervsstyrelsen for klager. Revisornævnet bemærker, at e-mailkorrespondance af 20. og 21. juni 2018 mellem klager og C ikke udgør en sådan dokumentation. Klagen må da også opfattes således, at klagen alene angår en ansat A, som hverken er godkendt revisor eller har afgivet en erklæring omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2 eller 3, og at registreret revisor C og B Godkendt Revisionspartnerselskab er indbragt for at undgå, at ingen i virksomheden er ansvarlig for en ansat A's handlinger.

Da klagen efter sit indhold reelt ikke vedrører den af registreret revisor C afgivne erklæring om udvidet gennemgang på årsrapporten for D ApS for 2017, og da klager ikke har dokumenteret, at registreret revisor C i forlængelse af sin erklæring om udvidet gennemgang på D ApS' årsregnskab for 2017 tillige har forpligtet sig til at forestå indberetning af selskabets årsrapport til Erhvervsstyrelsen, afvises klagen over registreret revisor C.

Revisornævnet bemærker herudover i relation til den del af klagen, som vedrører betaling for ikke bestilt arbejde, at Nævnet, jf. revisorlovens § 43, stk. 3, 3. pkt., er afskåret fra at behandle klager vedrørende en godkendt revisors honorar. Herefter afvises den del af klagen, der vedrører honorar, også af denne grund. Da klagen over revisor således er afvist, afvises også klagen over revisionsvirksomhedens eventuelle medansvar, jf. revisorlovens § 43, stk. 6."

Den indgivne klage blev herefter afvist ved formandsbeslutning herom.

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 omfatter "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 8/2017. Kendelse af 6. april 2018.

Skat havde fremsat 5 klager for tilsidesættelse af god revisorskik over for revisor, der havde foretaget revision af en vekselvirksomhed, A ApS.

Som et af klagepunkterne var der klaget over, at der manglede revisionsprotokollat til årsrapporten.

For så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt en sådan klage henhørte under Revisornævnets kompetenceområde fremgår følgende af Revisornævnets præmis:

"Formalitet

Det følger af revisorlovens § 43, stk. 6, 2. pkt., at Revisornævnet skal behandle klager fra Skatteministeriet. Idet Skat er en styrelse under Skatteministeriet, har Revisornævnet pligt til at behandle klager uanset indhold fra Skat, forudsat at der klages over forhold, der ikke er forældede eller falder uden for Nævnets kompetenceområde. Revisornævnet lægger til grund, at der for så vidt angår klagens punkt 4 klages over erklæringsarbejde, idet udarbejdelse af revisionsprotokol, jf. den dagældende revisorlovs §§ 20 og 21, er en integreret del af erklæringsarbejdet, når revisor reviderer et årsregnskab, hvilket er tilfældet i denne sag. Klagepunktet falder således inden for Revisornævnets kompetenceområde, jf. revisorlovens § 1, stk. 2, og idet erklæringen, der klages over, er afgivet den 30. april 2014, er erklæringen ikke forældet. Revisornævnet lægger endvidere til grund, at indklagede ikke i tidligere sager for Revisornævnet har været indbragt for dette forhold. Selvom indklagede i forbindelse med en af Revisortilsynet (nu Erhvervsstyrelsen) foranlediget kvalitetskontrol i 2014 af kvalitetskontrollanten blev gjort opmærksom på, at indklagedes ansatte ikke måtte underskrive revisionsprotokoller for indklagede, navnlig ikke når disse ikke var underskriftsberettigede, indgik denne del ikke i klagen for Revisornævnet i sag nr. 074/2016 (Revisortilsynet, nu Erhvervsstyrelsen mod statsautoriseret revisor B). På denne baggrund realitetsbehandles klagepunktet."

Også relevant under afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen), hvor sagens revisionsmæssige del er refereret, og afsnit 6.6.2.2. (princippet i straffelovens § 89).

6.4.2. Ikke udelukkende til hvervgivers brug

Sag 4/2017. Kendelse af 12. januar 2018.

En privat klager havde klaget over sin revisor. Revisor havde blandt andet nedlagt påstand om afvisning. Følgende fremgår af Revisornævnets præmis herom:

"Vedrørende indklagedes påstand om afvisning

Indklagede har gjort gældende, at den fejl, der klages over, ikke fremgår af de af indklagede udarbejdede årsrapporter, men fremgår af de af indklagede udarbejdede specifikationshæfter, og at

klagen derfor ikke kan behandles, da de påklagede forhold falder uden for Revisorlovens § 1, stk. 2 og 3.

Efter revisorlovens § 43, stk. 3, og § 44, stk. 1, har Nævnet til opgave at bedømme, om revisor ved udførelsen af erklæringsopgaver har tilsidesat de pligter, som stillingen som revisor medfører, og derved har overtrådt god revisorskik for § 1, stk. 2-opgavers vedkommende, jf. § 16, stk. 1, eller har undladt at udvise professionel kompetence for § 1, stk. 3-opgavers vedkommende, jf. § 16, stk. 3.

De skattemæssige specifikationshæfter er efter deres indhold og indklagedes påtegning heri beregnet til at kunne anvendes overfor skattevæsenet, jf. ordlyden

"Vores erklæring er udelukkende udarbejdet til brug for A ApS og SKAT og bør ikke distribueres til andre parter."

De er således ikke udelukkende afgivet til brug for hvergiveren alene. Herefter finder Nævnet, at disse erklæringer er omfattet af revisorlovens § 1, stk.3. Påstanden om afvisning tages derfor ikke til følge."

Sagen blev herefter realitetsbehandlet.

Også relevant under 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen), hvor afgørelsens revisormæssige del er refereret, og afsnit 6.4.6. (adfærdsmangler).

Sag 44/2017. Kendelse af 2. maj 2018.

Revisors klient indklagede revisor, der havde udført assistance med opstilling af årsregnskaber for et I/S, for så vidt angår regnskabsårene fra og med 2012 til og med 2016. Revisor havde vedrørende sagens formalitet anført, at interessentskabet i sig selv ikke var en virksomhed, men blot omfattede udgifter til fællesbenyttede lokaler og andre fælles driftsomkostninger, og derfor ikke kunne betragtes som en virksomhed, men en omkostningsopgørelse af intern karakter. Årets samlede bruttoudgifter var fordelt med 50/50 og overført til årsrapporten for interessenterne egne virksomheder, og som sådan tjente regnskabet udelukkende til internt brug i en 50/50 fordeling mellem interessenterne.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis om sagens formalitet:

"Sagens formalitet

Revisornævnet lægger til grund, at årsregnskaberne for regnskabsårene fra og med 2012 til og med 2016 for A I/S er blevet anvendt til og var beregnet anvendt som grundlag for udarbejdelse af årsrapporter for de to interessenter respektive ...praksisser og private selvangivelser til Skat, samt at dette stod klart for såvel interessenterne som for indklagede. De af indklagede afgivne revisorerklæringer er på denne baggrund omfattet af revisorlovens § 1, stk. 3, idet der er tale om erklæringer, der ikke udelukkende var bestemt til hvergivers eget brug.

Derfor kan Revisornævnet realitetsbehandle klagen."

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

6.4.3.1. Mangler ved registreringen

Ingen sager i beretningsåret.

6.4.3.2. Inhabilitet

Sag 20/2017. Kendelse af 25. januar 2018.

Erhvervsstyrelsen havde klaget over revisors overtrædelse af dagældende revisorlovs § 24, stk. 1, jf. den dagældende uafhængighedsbekendtgørelses § 2, stk. 1, nr. 2, ved afgivelsen af revisionspåtegninger på årsrapporter for A Holding ApS og B ApS for 2012/13.

Revisornævnet lagde til grund, at for så vidt angår selskabet A Holding ApS, var C direktør i perioden 1. februar 2006 til 25. januar 2013, og C og revisor var begge direktører i revisionsvirksomheden på tidspunktet for revisors erklæringsafgivelse, der knyttede sig til regnskabsperioden 1. juli 2012 til 30. juni 2013.

For så vidt angår selskabet B ApS lagde Revisornævnet til grund, at C var direktør i perioden 15. januar 2013 til 25. januar 2013 og, at C og revisor var direktører i revisionsvirksomheden på tidspunktet for revisors erklæringsafgivelse, der knyttede sig til regnskabsperioden 1. juli 2012 til 30. juni 2013.

Revisor havde således afgivet revisionspåtegninger omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, på trods af, at et medlem af revisionsvirksomhedens ledelse samtidig var en del af ledelsen i de reviderede virksomheder for en del af den reviderede regnskabsperiode.

Revisornævnet fandt, at revisor burde have afstået fra at afgive revisionspåtegninger i de foreliggende situationer, og revisor havde derved overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, og dermed tilsidesat god revisorskik.

Revisor, der tidligere var dømt for overtrædelse af habilitetsbestemmelserne, blev pålagt en bøde på 150.000 kr.

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

Sag 104/2016. Kendelse af 26. januar 2018.

En række selskaber under konkurs havde rejst klage mod revisor og 2 revisionsvirksomheder. Følgende fremgår af kendelsen vedrørende klagen:

"Klagerne har indledningsvist formuleret klagen således:

"...

Manglende uafhængighed – Revisor A henholdsvis Revisionsvirksomhed B har optaget et lån på kr. 500.000 i oktober 2013 hos C ApS til anvendelse som dokumentation for selskabskapitalens tilstedeværelse i forbindelse med stiftelsen af Revisionsvirksomhed B. Dette forhold rejser tvivl om revisors uafhængighed og dermed validiteten af den samlede udførte revision af hele koncernen.

..."

Videre har klagerne i processkrift af 14. februar 2017 anført, at man også ønsker at klage over 'revisors dobbeltrolle' i forbindelse med hans revision af årsrapporten 2012 og 2013 for C ApS samtidig med, at revisor udøvede rådgivning i forbindelse med aftale mellem Advokatfirma E og C ApS om overdragelse af goodwill.

De indklagede har principalt nedlagt påstand om afvisning, subsidiært frifindelse for klagepunkt 1 og afvisning af klagepunkt 2 og mere subsidiært frifindelse i det hele."

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende sagens realitet:

"Klagen over registreret revisor A.

Det fremgår af revisorlovens § 24, stk. 1, og 2, ... Det er ubestridt, at registreret revisor D, som har været revisor for samtlige de klagende selskaber, sammen med dennes forretningspartner, revisor D, den 1. oktober 2013 stiftede revisionsvirksomheden Revisionsvirksomhed B, og at der som led i denne stiftelse af Advokatfirma E blev afgivet en erklæring over for Erhvervsstyrelsen dateret 25. oktober 2013, hvoraf det fremgik, at revisionsvirksomheden hos advokatfirmaet havde deponeret 500.000 kr. svarende til stiftelseskapitalen. Nævnet lægger endvidere til grund, at der op til afgivelsen af denne erklæring pågik

drøftelser mellem partner i revisionsvirksomheden, D, og medejer af advokatvirksomheden og daværende direktør i C ApS, F, om et udlån af 500.000 kr. fra advokatvirksomheden, idet revisor D blandt andet anmodede om, at: "få overført kr. 500.000 (G I/S) til vores nye bankkonto i Jyske Bank A/S, registreringsnummer [nr.] og kontonummer [nr.]" ligesom det i samme e-mailkorrespondance af ... anførtes, at:

"...

Hvis vi skal overholde alle formaliteter, så bør vi jo fra G I/S modtage kr. 500.000 svarende til kapitalen i P/S'et.

...

Vi vil også overføre kr. 500.000 til C ApS, men skal bruge registreringsnummer og kontonummer – oplys venligst herom.

..."

Videre lægges til grund, at F i forlængelse af e-mailkorrespondancen anmodede bogholder i C ApS om at overføre 500.000 kr. til Advokatfirma E, og at der kort herefter den 16. oktober 2013 blev gennemført en overførsel på 500.000 kr. fra C ApS til advokatfirmaet med en overførselstekst "Stiftelse af Revisionsvirksomhed B".

Nævnet bemærker, at ordlyden af disse mails og overførsler er klar, og at indklagede heroverfor reelt kun har gjort gældende, at der ikke findes noget lån. Indklagede har ikke på nogen måde forsøgt at oplyse, hvad der så måtte være baggrund for dokumentationens indhold. Nævnet finder derfor, at indklagedes argumentation må tilsidesættes og det findes godtgjort, at C ApS, som tidligere indgik i koncernstrukturen for de klagende selskaber, via Advokatfirma E (nu under konkurs), stillede kapital til rådighed for stiftelsen af Revisionsvirksomhed B. Nævnet finder det endvidere godtgjort, at indklagede A må have været bekendt hermed, idet han var medadressat for en stor del af e-mailkorrespondancen mellem D og F.

Ved den skete transaktion har indklagede revisor bragt sig i en sådan position i forhold til C ApS, hvor han på daværende tidspunkt varetog funktionen som revisor, at det hos en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om hans uafhængighed, ligesom der tillige kan vækkes tvivl om revisors uafhængighed i forhold til de øvrige selskaber, som indgik i koncernstrukturen. Revisor findes på dette grundlag at have overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, da han efterfølgende erklærede sig som koncernselskabernes regnskaber, og findes herved skyldig i det rejste klagepunkt 1.

Klagen over revisionsvirksomhederne Revisionsvirksomhed B og H A/S

Det fremgår af revisorlovens § 43, stk. 5, at det kun er Revisortilsynet og Erhvervsstyrelsen, der kan indbringe en revisionsvirksomhed selvstændigt for Revisornævnet. End ikke øvrige myndigheder, der er fritaget for kravet om at skulle have en retlig interesse i en klage, kan indklage en revisionsvirksomhed direkte for Nævnet.

Derimod kan en revisionsvirksomhed medinddrages som part i en sag for Revisornævnet. Dette accessoriske virksomhedsansvar er i revisorlovens § 44, stk. 4, 1. og 2. pkt., defineret som et "medansvar for tilsidesættelsen af revisors pligter". Heraf følger, at dette ansvar er betinget af, at der også statueres ansvar for revisor personligt. Selvom der er tale om en form for medvirkensansvar, forstås bestemmelsen således, at en klager ikke kan indskrænke sig til alene at gøre ansvar gældende mod virksomheden – dette tilkommer som anført kun Revisortilsynet samt Erhvervsstyrelsen. Ansvarsformen knytter sig således til individualansvaret som et accessorisk ansvar.

I denne sag er A fundet skyldig i overtrædelse af revisorlovens § 24, stk. 1, og stk. 2. Da overtrædelsen vedrører at indklagede har lånt penge af klienten, findes revisionsvirksomhederne ikke at være medansvarlige for tilsidesættelsen af revisors forpligtelser efter revisorloven. Derfor frifindes revisionsvirksomhederne B og H A/S."

Revisor blev herefter pålagt en bøde på 100.000 kr.

Kendelsen er af revisor indbragt for domstolene, hvor sagen fortsat verserer. Revisornævnet har efter beretningsperiodens udløb fået medhold i byretten.

Sag 27/2017. Kendelse af 2. maj 2018.

En privat klager indbragte revisor og dennes revisionsvirksomhed for Revisornævnet vedrørende blandt andet en klage over, at revisor havde tilsidesat god revisionsskik ved fortsat at have revideret årsrapporterne for regnskabsårene 2011/2012 og 2012/2013 for selskaberne A Holding ApS og selskabet A ApS på trods af, at revisor og dennes revisionsvirksomhed på tidspunktet for afgivelsen af revisors erklæring havde et betydeligt forfaldent tilgodehavende hos kunden, selskabet A ApS, på ca. 3.500.000 kr. Klager havde købt driftsinventar mv. fra sælger, selskabet A ApS.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende sagens realitet, idet bemærkes, at Revisornævnet alene realitetsbehandlede klagen vedrørende årsrapporten for A ApS for regnskabsåret 2011/2012.

"Indklagede personligt

Det fremgår af revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, ... Revisornævnet lægger til grund som ubestridt, at revisionsvirksomheden, hvor igennem indklagede afgav sin erklæring, på tidspunktet for afgivelsen af revisionspåtegningen på årsregnskabet for A ApS for regnskabsåret 2011/12, den 14. november 2012, havde et tilgodehavende hos A ApS på 3.405.640 kr. Dette understøttes tillige af skyldnererklæringen af 22. februar 2012 mellem A ApS og revisionsvirksomheden samt af udskriften af personbogen, hvoraf det fremgår, at revisionsvirksomheden den 26. juli 2013 blandt andet har fået tinglyst pant i A ApS' driftsmidler, driftsmateriel, driftsinventar og goodwill mv. for sammenlagt 2.900.000 kr. Hertil kommer, at det videre kan lægges til grund, at indklagede personligt på tidspunktet for påtegningen af årsregnskabet havde en ejerandel på 33,33 % i revisionsvirksomheden B gennem sit 100 % ejede holdingselskab C. På denne baggrund finder Revisornævnet, at det hos en velinformeret tredjemand må vække tvivl om indklagedes uafhængighed på tidspunktet for indklagedes erklæringsafgivelse, og indklagede har ved sin påtegning på årsregnskabet for A ApS den 14. november 2012 derfor overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, - således som bestemmelsen er affattet efter 2008-loven og efter nugældende lovændring, der trådte i kraft den 17. juni 2016. Indklagede har herved - som offentlighedens tillidsrepræsentant - tilsidesat god revisorskik. Det forhold, at indklagedes revisionspåtegning på årsregnskabet for A ApS for 2011/12 indeholder en afkræftende konklusion samt en supplerende oplysning, kan ikke føre til et andet resultat. Det forhold, at klager i dette tilfælde ikke kan siges reelt at have lidt en skuffelse, kan ikke føre til et andet resultat. Da indklagede således var inhabil ved afgivelse af erklæringen, tager Revisornævnet ikke stilling til indholdet af denne."

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr. Revisionsvirksomheden blev frifundet.

Også relevant under afsnit 6.3.1. (retlig interesse).

Sag 14/2018. Kendelse af 5. november 2018.

Erhvervsstyrelsen havde rejst klage mod revisor - i forbindelse med revisors hverv som kvalitetskontrollant - for at have overtrådt revisorlovens dagældende § 24 om uafhængighed i forbindelse med afgivelse af erklæring om udført kvalitetskontrol af en revisionsvirksomhed, idet revisor under kvalitetskontrollen drøftede forretningsmæssige samarbejds muligheder med den kontrollerede revisionsvirksomhed. Revisor blev frifundet. Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

"Revisornævnet lægger ud fra de dokumenterede bilag i sagen til grund, at indklagede - som kvalitetskontrollant for revisionsvirksomheden A - den 15. december 2015 afgav sin revisionserklæring omfattende af - dagældende og nugældende - revisorlovs § 1, stk. 2, til det daværende Revisortilsyn, at indklagede til brug for det afsluttende møde med den kontrollerede revisionsvirksomhed den 18. november

2015 havde udarbejdet sin erklæring, men ikke afgivet denne, samt at indklagede på mødet den 18. november 2015 med den af indklagede kontrollerede revisionsvirksomhed "foreslog [den kontrollerede revisor], at det kunne være formålstjenligt, om vore firmaer kunne finde et samarbejde. Et samarbejde, som efter vores opfattelse, kunne styrke [den kontrollerede revisionsvirksomheds] dokumentationer ved afgivelse af erklæringer med sikkerhed. Konklusionen på mødet blev at indklagede skulle yde assistance til [den kontrollerede revisionsvirksomhed] inden den kommende statussæson. Assistanzen skulle bestå i en intern undervisning i dokumentationskrav ved udførelse af opgaver med sikkerhed." samt "for [den kontrollerede revisor] generelt beskrevet, hvorledes det er konstateret at andre kolleger har ageret ved at aflevere beskikkelse/registrering efter gennemførte kontroller." (citeret fra indklagedes brev af 15. august 2017), at det var den kontrollerede revisionsvirksomhed, der uopfordret spurgte indklagede om løsningsforslag og, at "Samtalen med [den kontrollerede revisor] omkring mulighederne for et fremtidigt samarbejde skete på et meget overfladisk plan uden diskussion af økonomi, ansættelsesforhold eller andre detaljer." (citat fra indklagedes brev af 28. april 2017).

Revisornævnet har ved sin bevisbedømmelse af, hvad der reelt blev sagt på mødet den 18. november 2015 lagt indklagedes forklaring og formulering til grund - ikke den af [den kontrollerede revisor] i sin skrivelse af 28. april 2017 anvendte formulering - idet det i en sag, der behandles af Revisornævnet - der er et disciplinærnævn, der kan pålægge bødestraffe - tages udgangspunkt i den strafferetlige teori og praksis, herunder at det i en sag som denne er klager, der skal bevise, hvad der er sagt under mødet, samt herunder, at enhver rimelig tvivl skal komme den indklagede til gode.

Revisornævnet lægger endelig til grund, at [den kontrollerede revisionsvirksomhed] ved [den kontrollerede revisor] den 28. april 2017 i forbindelse med sin besvarelse af høringsen fra Erhvervsstyrelsen vedrørende kvalitetskontrollen i virksomheden klagede over, at kvalitetskontrollantens udmeldinger var en alvorlig trussel mod kontrollantens uafhængighed.

Det fremgår af - dagældende og nugældende revisorlovs § 24, stk. 1, og 2, - ... På den ene side består en kvalitetskontrollants opgaver i strikt revisionsmæssig gennemgang af den kontrollerede revisionsvirksomhed og enkeltsagerne, der er behandlet i den kontrollerede revisionsvirksomhed. På den anden side er en kvalitetskontrollant pålagt dels at være til stede i revisionsvirksomheden under kontrollen, dels at forelægge sit udkast til erklæring for den kontrollerede virksomhed inden, erklæringen afgives, dels at give vejledning til den kontrollerede revisionsvirksomhed, herunder besvare spørgsmål fra den kontrollerede revisionsvirksomhed.

Hertil kommer, at det, som en part ønsker at formidle med ord, ikke altid bliver forstået korrekt - eller efter hensigten - af modtageren. Hertil kommer endvidere, at definitionen af, hvornår der foreligger et "direkte eller indirekte økonomisk- eller forretningsmæssigt forhold" også skal undergives fortolkning i forhold til den konkrete situation.

På denne baggrund finder Revisornævnet, at klager ikke med den fornødne sikkerhed har bevist, at indklagedes ordveksling med den kontrollerede revisionsvirksomhed ved [den kontrollerede revisor] har været en overtrædelse af - dagældende og nugældende - revisorlovs § 24, stk. 1 og 2.

Revisornævnet har ved sin bevisbedømmelse også lagt vægt på, at den kontrollerede revisionsvirksomhed ikke har anført tidligere - i tidsrummet fra mødet fandt sted den 18. november 2015 til den 15. december 2015, da indklagede afgav sin revisionserklæring, og derefter helt frem til den 28. april 2017, hvor den kontrollerede revisionsvirksomhed fik viden om den sanktion, kvalitetskontrollen medførte - at det var revisionsvirksomhedens opfattelse, at indklagede ikke var uafhængig på grund af sine økonomiske og forretningsmæssige interesser i den kontrollerede revisionsvirksomhed. Indklagede fik derved ikke lejlighed til - i tide - at afstå fra at afgive sin revisorerklæring, og denne tidsmæssige udstrækning af at påtale forholdet kan ikke udelukkes at have baggrund i et andet motiv. Det tilføjes dog i den forbindelse, at det er den pågældende revisor, der afgiver sin revisorerklæring, der selvstændigt har ansvar for, at vedkommende opfylder revisorlovgivningens habilitetskrav."

Sag 27/2018 og sag 28/2018. Kendelser af 8. november 2018.

Erhvervsstyrelsen havde rejst klage mod 2 revisorer for at have overtrådt revisorlovens § 24 om uafhængighed.

Klagen i begge sager mod revisorerne angik afgivelse af vurderingsberetning vedrørende omdannelsen af A ApS til A A/S den 14. maj 2015, idet der var omstændigheder, der var egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om revisors uafhængighed som følge af revisors tilknytning til bestyrelsen i selskabet.

Den ene revisor blev fundet skyldig, mens den anden revisor blev frifundet. Af revisornævnets præmis - i sag 28/2018, hvor revisor blev fundet skyldig - fremgår følgende:

"Revisornævnet lægger ud fra det dokumenterede og indklagedes oplysninger i øvrigt til sagen til grund, at indklagede sammen med statsautoriseret revisor B den 14. maj 2015 gennem revisionsvirksomheden C afgav vurderingsberetning til kapitalejerne i A ApS (fodboldklub) til brug under omdannelse til A A/S og samme dato også gennem revisionsvirksomheden C i tilknytning til vurderingsberetningen afgav revisionserklæring om omdannelsesbalancen pr. 1. januar 2015 for A ApS til kapitalejerne i A ApS under omdannelse til A A/S, at klagen omfatter disse to afgivne erklæringer med sikkerhed, jf. revisorlovens § 1, stk. 2, at indklagede ikke i sine arbejds papirer til brug for vurderingsberetningen havde identificeret trusler mod sin uafhængighed, herunder som følge af erhvervsservice, at en anden revisor gennem en anden revisionsvirksomhed som generalforsamlingsvalgt revisor den 9. april 2015 afgav revisionspåtegning om udvidet gennemgang af årsregnskabet for regnskabsåret 2014 for A ApS uden forbehold og uden supplerende oplysninger, at A ApS efter årsregnskabsloven var en klasse B virksomhed, at årets resultat for regnskabsårene 2013 og 2014 var negative, at indklagede på vegne af C på tidspunktet for erklæringsafgivelsen og forud herfor havde haft opgave vedrørende erhvervsservice, som omfattede bogføring af regnskabsbilag, udarbejdelse af periodeopgørelser til ledelsen og til brug for indberetning af moms samt opstilling af regnskab til brug for revision, at selskabets ledelse forud for erhvervsservice foretog godkendelse af bilag og godkendelse af betaling af bilag, at det var en særlig erhvervsafdeling i C, der faktisk udførte erhvervsservicen, at indklagede ikke selv var udførende medarbejder i dette team, at A ApS havde en bankuddannet ansat som økonomiansvarlig, at indklagede som en del af erhvervsservicen uformelt har deltaget i nogle bestyrelsesmøder for at supplere selskabets økonomiansvarlige med belysning af forskellige beslutningers økonomiske konsekvenser, men hverken formelt eller reelt har varetaget en ledelsesfunktion, at selskabet A ApS forud for omdannelsen havde 8 aktionærer, hvoraf 90 % var repræsenteret i bestyrelsen, samt at A A/S efter omdannelsen havde 10 aktionærer.

På baggrund af udformningen af klagen og indklagedes besvarelser skal Revisornævnet for god ordens skyld understrege, at Revisornævnet ikke har medinddraget indklagedes efterfølgende køb af en såkaldt folkeaktie i fodboldklubben A A/S, idet dette er sket efter, indklagedes afgivelse af vurderingsberetning. Revisornævnet har ved bedømmelsen af indklagedes medvirken ved bestyrelsesmøder - idet klager ikke har bevist andet - lagt indklagedes egne oplysninger til grund, herunder at indklagede i en ikke specificeret årrække forud for afgivelsen af vurderingsberetningen har været indkaldt til og medvirket i bestyrelsesmøder til dels som led i sin erhvervsservice, at der ikke har været tale om, at indklagede har medvirket ved alle bestyrelsesmøder, og at indklagede ikke i den forbindelse har deltaget i beslutningsprocesserne.

Efter den - dagældende og nugældende - revisorlovs § 24, stk. 1 og stk. 2, ... Efter den - dagældende og nugældende - bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed må en revisor ikke udføre opgaver som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf. bekendtgørelsens § 1, stk. 1. Trusler mod uafhængighed kan efter bekendtgørelsen blandt andet foreligge, når revisor udfører opgaver af en sådan art for den virksomhed, erklæringen vedrører, at revisor ved at afgive erklæring i hovedsagen ville udtale sig om eget arbejde, jf. § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2.

Det fremgår af vejledningen om bekendtgørelsen hertil blandt andet, at det er revisors - og revisionsvirksomhedens - ansvar at sikre, at der foretages de fornødne overvejelser om, hvorvidt det vil være forsvarligt at afgive en erklæring, og at man i den forbindelse med betydelig vægt skal tilgodese hensynet til

erklæringsmodtageren samt hensynet til samfundets interesse i den pågældende erklæringsafgivelse. Endvidere fremgår, at revisionsvirksomhedens størrelse og organisation kan spille ind, ligesom forhold hos kunden kan have central betydning for vurderingen, herunder om der er tale om mindre kundevirksomheder, som blot er omfattet af årsregnskabslovens regnskabsklasse A og B, hvor det på grund af den mindre samfundsmæssige interesse i disse virksomheder kun sjældent medfører inhabilitet hos revisor, at der foreligger en situation som omhandlet i § 6.

Herudover fremgår det, at en revisor normalt kan yde bistand med regnskabsudarbejdelse, der er den mere mekaniske proces med at opstille regnskabet ud fra bogføringen ved anvendelse af den af ledelsen valgte regnskabspraksis mm., og i det omfang, kundevirksomheden selv har truffet eller træffer de endelige beslutninger om konteringer, klassifikationer m.v., vil revisor således normalt kunne håndtere selve den mekaniske transaktion.

Revisornævnet finder, at klager har bevist, at indklagede ... den 14. maj 2015, da han afgav sin vurderingsberetning og den dertil knyttede erklæring om omdannelsesbalancen pr. 1. januar 2015 for A ApS i forbindelse med A ApS' omdannelse til et aktieselskab - som offentlighedens tillidsrepræsentant - ikke var uafhængig og ikke havde dokumenteret sin uafhængighed som krævet i revisorloven og dertil knyttede bekendtgørelse.

Revisornævnet har ved denne vurdering lagt vægt på, at afgivelse af erklæring i form af en vurderingsberetning ikke direkte kan sidestilles med afgivelse af erklæring på en årsrapport i en klasse B-virksomhed, idet en vurderingsberetning ikke er en årlig tilbagevendende - mere eller mindre mekanisk - erklæringsopgave, og i dette tilfælde, idet indklagede uanset de i vurderingsberetningen angivne datoer, ved afgivelsen den 14. maj 2015 som offentlighedens tillidsrepræsentant således som vurderingsberetningen er formuleret, indestod for de oplysninger, der fremgik af årsrapporten for 2014, som en anden revisor havde afgivet erklæring om udvidet gennemgang af, men som indklagede efter det af ham selv oplyste lagde oprøvet til grund, og hvor det fremgik, at årets resultat havde været negativt. Revisornævnet har videre lagt vægt på, at det netop ikke var indklagede - eller den revisionsvirksomhed, hvorigennem indklagede afgav sin vurderingsberetning - der reviderede A ApS' årsrapporter, og at indklagede på trods heraf ikke i sine arbejds papirer til brug for vurderingsberetningen havde identificeret nogen form for trusler mod sin uafhængighed. Revisornævnet har videre lagt vægt på, at en fodboldklub - som A ApS var - ud over de reelle aktionærer og uanset antallet heraf har en større række regnskabsbrugere, end selskaber med klassifikationen efter årsregnskabslovens regnskabsklasse B normalt har, hvilket understøttes af, at aktieselskabet efterfølgende netop udbød folkeaktier, hvilken mulighed i en fodboldklub må antages at være en almindelig overvejelse, og hvor der derfor må antages at kunne komme mange yderligere direkte regnskabsbrugere til. Hertil kommer, at en fodboldklub sædvanligvis, fordi der er offentlig interesse om fodbold på et vist niveau, følges tæt af pressen, herunder pressen tilknyttet et lokalsamfund. Revisornævnet har endelig lagt vægt på, at indklagedes mere eller mindre regelmæssige deltagelse i bestyrelsesmøder i A ApS har haft et omfang ud over, hvad der var nødvendigt på baggrund af revisionsvirksomhedens erhvervsservice og derfor til dels har haft et privat islæt, hvilket har medført et tæt samarbejde med og et personkendskab til bestyrelsen, og indklagedes involvering med bestyrelsen i A ApS og kendskab til personkredsen i bestyrelsen i A ApS den 14. maj 2015 var derfor egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om indklagedes uafhængighed som offentlighedens tillidsrepræsentant i forbindelse med afgivelse af vurderingsberetningen.

Herved har indklagede overtrådt dagældende og nugældende revisorlovs § 24, stk. 1 og 2, jf. dagældende og nugældende uafhængighedsbekendtgørelses § 6, stk. 1, nr. 1, og dermed tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1."

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

Af revisornævnets præmis vedrørende bødestørrelsen fremgår følgende:

"Overholdelse af habilitetsreglerne er fundamentalt og grundlæggende for tilliden til revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Efter Revisornævnets faste praksis fastsættes en bøde på 100.000 kr. for en sådan overtrædelse i førstegangstilfælde, medmindre der foreligger særlige omstændigheder.

Revisornævnet har henset til sagens særlige karakter, herunder at selskabet alene var en klasse B virksomhed og de i vejledningen i tilknytning hertil anførte retningslinjer, samt henset til, at indklagede har deponeret sin godkendelse som registeret revisor, fundet, at der kan fastsættes en lavere bøde."

Af revisornævnets præmis - i sag 27/2018, hvor revisor blev frifundet - fremgår blandt andet følgende:

"Mod indklagedes benægtelse finder Revisornævnet ikke, at klager med den fornødne sikkerhed har bevist, at indklagede kendte eller burde have kendt til karakteren af den tilknytning, som [medunderskrivende revisor] havde til selskabet A ApS. Revisornævnet har herved lagt vægt på, at de oplysninger, som indklagede havde til sin rådighed som udgangspunkt for afklaring af [medunderskrivende revisors] uafhængighed - dels i form af [medunderskrivende revisor] generelle indberetninger og erklæring til revisionsvirksomheden vedrørende uafhængighed, dels i form af [medunderskrivende revisor] konkrete oplysninger i arbejds papirer om kundeengagement med A ApS vedrørende erhvervsservice, dels i form af en mundtlig oplysning om, at [medunderskrivende revisor] havde deltaget i en række bestyrelsesmøder - i den konkrete situation findes at have været af en sådan karakter, at det ikke kan kritiseres indklagede, at indklagede ikke foretog en dyberegående undersøgelse og analyse herom. Revisornævnet har ved sin vurdering tillige ved bevisvurderingen lagt vægt på, at indklagede alene havde været tilknyttet kontorstedet ... siden 2014 og, at der var omkring 40 ansatte på kontorstedet, samt at det ikke kan lægges til grund som bevist, at de to underskrivende revisorer, ..., i øvrigt havde et tæt kollegialt samarbejde eller nærmere privat kendskab i øvrigt til hinanden.

Det forhold, at [medunderskrivende revisor] i sin sag har anført, at indklagede udgjorde en sikkerhedsforanstaltning, kan ikke føre til et andet resultat."

Revisor blev således frifundet.

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

Sag 15/2018 og 16/2018. Kendelser af 13. december 2018.

Erhvervsstyrelsen havde vedrørende revisor 1 klaget over, at denne revisor havde afgivet 15 revisionspåtegninger i strid med habilitetsreglerne.

Erhvervsstyrelsen havde vedrørende revisor 2 klaget over, at denne revisor havde afgivet 6 revisionspåtegninger i strid med habilitetsreglerne.

De indklagede blev begge fundet skyldig i de rejste klagepunkter.

Revisornævnets præmis i sagerne er ikke fuldt ud gengivet i årsberetningen, og der henvises til Revisornævnets hjemmeside herom.

Spørgsmålet i sagerne var i vidt omfang bedømmelsen af forretningsmæssige forbindelser, hvorvidt der forelå sådanne, og om disse skulle medføre inhabilitet, når revisor 1 i et selskab var fx medlem af bestyrelsen sammen med personer, der sad i andre selskabers bestyrelse/direktion og/eller ejede andre selskaber, der igen kunne eje selskaber eller andele heri, og som revisorerne reviderede.

Følgende fremgår blandt andet vedrørende revisor 1 i Revisornævnets præmis:

"...

Revisornævnet finder i lighed med det ovenfor under klagepunkterne 1 og 2 anførte, at indklagedes hverv som bestyrelsesmedlem og formand og H's hverv som bestyrelsesmedlem i J A/S udgør et professionelt og dermed forretningsmæssigt samarbejde og en forretningsmæssig forbindelse - der ikke er omfattet af de pågældendes normale virksomheder, herunder indklagedes virksomhed som offentlighedens tillidsrepræsentant som godkendt registeret revisor - mellem indklagede og H, jf. nugældende uafhængighedsbekendtgørelse § 2, stk. 1, nr. 5, dagældende § 2, stk. 1, nr. 4.

Det tilføjes i tilknytning hertil, at normal virksomhed for en revisor - i lovens og uafhængighedsbekendtgørelsens forstand - er at foretage revision.

*Revisornævnet finder endvidere, at forbindelsen mellem indklagede og H, der reelt gennem sit 100 pct. ejede selskab H Holding ApS ejede 66,67 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i selskabet K A/S, som indklagede har afgivet sine revisionspåtegninger på årsregnskaberne for, kan vække tvivl om indklagedes uafhængighed hos en velinformeret tredjemand.
..."*

Følgende fremgår blandt andet vedrørende revisor 2 i Revisornævnets præmis:

"...

Revisornævnet lægger i den forbindelse til grund, at indklagede - som den ene af de to godkendte revisorer, der var tilknyttet revisionsvirksomheden B A/S - ikke kunne afgive revisionspåtegning på regnskaberne for F ApS og G A/S for regnskabsårene 2016/2017, idet indklagede var inhabil på grund af D's professionelle samarbejde og forretningsmæssige forbindelse med H i bestyrelsen i Forening E, og idet H var reel ejer af og bestyrelsesmedlem i selskabet F ApS, som igen ejede 33 % af selskabet G A/S, hvor H ligeledes var bestyrelsesmedlem, og om hvis regnskaber, der af indklagede blev afgivet revisionspåtegninger.

Indklagedes kollega, registreret revisor D, havde i opgaveperioderne og på erklæringstidspunkterne i sin egenskab af bestyrelsesmedlem i Forening E sammen med bestyrelsesmedlemmet H en forretningsmæssig forbindelse med H, der ikke var udøvet inden for registeret revisor D's normale virksomhed for en revisor, idet normal virksomhed for en revisor - i lovens og uafhængighedsbekendtgørelsens forstand - er at foretage revision.

Revisornævnet lægger i tilknytning hertil til grund, at indklagede, der var generalforsamlingsvalgt revisor for Forening E fra virksomhedens stiftelse den 7. februar 2017 til den 21. marts 2018, hvor han fratrådte, var bekendt med registreret revisor D's og H's forretningsforbindelse og dermed sammenfaldende professionelle interessesfærer.

Da registreret revisor D og indklagede på tidspunkterne for indklagedes afgivelse af revisionspåtegningerne på årsregnskaberne for F ApS og G A/S for regnskabsårene 2016/2017 begge var ledelsesmedlemmer i og reelle ejere af revisionsvirksomheden B A/S, hvorigennem indklagede afgav sin revisionspåtegning, samt tilknyttet revisionsvirksomheden B A/S som de to eneste godkendte revisorer, finder Revisornævnet det godtgjort, at også indklagedes uafhængighed var truet i et sådant omfang, at indklagede burde have afstået fra at afgive revisionspåtegninger for så vidt angår årsregnskaberne for F ApS og G A/S for regnskabsårene 2016/2017

..."

Erhvervsstyrelsen havde nedlagt påstand om bøder op til 600.000 kr.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis vedrørende strafudmålingen for revisor 1:

"Revisornævnet har ved sanktionsfastsættelsen lagt vægt på, at overtrædelse af uafhængighedsreglerne er et grundlæggende brud på de fundamentale krav, der stilles til en godkendt revisor, hvilke krav ikke påvirkes af størrelsen af det samfund, en revisor, en revisionsvirksomhed eller de reviderede virksomheder som sådan er en del af, ligesom kravene til en revisors habilitet ikke påvirkes af det formål, der i givet fald har været grundlag for oprettelse af et selskab eller valget af et medlem af bestyrelse og/eller det revisionselskab og/eller den revisor, der skal afgive en revisionspåtegning på et årsregnskab. Som en skærpende omstændighed indgår endvidere, at der i denne sag i alt er afgivet 15 revisionspåtegninger vedrørende 12 forskellige selskaber af indklagede i strid med habilitetsbestemmelserne. Efter Revisornævnets praksis fastsættes der en bøde på 100.000 kr. for en enkelt overtrædelse af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger formildende omstændigheder. For overtrædelse af revisorlovens § 23 og § 24 og dermed for tilsidesættelse af god revisorskik efter revisorlovens § 16, stk. 1, der i denne sag er af særlig grov karakter, pålægges indklagede i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der passende kan fastsættes til 500.000 kr.

Revisornævnet har ikke fundet, at indklagedes oplysninger om honorarstørrelserne for de udførte revisioner kan medføre en nedsættelse af bøden.

Det tilføjes, at Revisornævnet ikke ved udmålingen af bødens størrelse har lagt vægt på klagers oplysning om eventuelle - ud over hvad der er omfattet af denne klage - andre overtrædelser af habilitetsbestemmelserne."

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis vedrørende strafudmålingen for revisor 2:

"Revisornævnet har ved sanktionsfastsættelsen på den ene side lagt vægt på Forening E's og forening C's formål og formodede reelle økonomiske betydning for indklagede og den revisionsvirksomhed, som indklagede er partner i, herunder de omstændigheder, som indklagede har oplyst forelå i forbindelse med registreret revisor D's indtræden i bestyrelserne. På den anden side indgår, at overtrædelse af uafhængighedsreglerne er et grundlæggende brud på de fundamentale krav, der stilles til en godkendt revisor, hvilke krav ikke påvirkes af størrelsen af det samfund, en revisor, en revisionsvirksomhed eller de reviderede virksomheder som sådan er en del af. Som en skærpende omstændighed indgår endvidere, at der i denne sag i alt er afgivet 6 revisionspåtegninger af indklagede i strid med habilitetsbestemmelserne. Efter Revisornævnets praksis fastsættes der en bøde på 100.000 kr. for en enkelt overtrædelse af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger formildende omstændigheder.

For overtrædelse af revisorlovens § 23 og § 24 og dermed for tilsidesættelse af god revisorskik efter revisorlovens § 16, stk. 1, der i denne sag er af særlig grov karakter, pålægges indklagede i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der passende kan fastsættes til 300.000 kr."

Revisor 1 blev pålagt en bøde på 500.000 kr., og revisor 2 blev pålagt en bøde på 300.000 kr. Begge revisorer blev betinget frakendt deres godkendelse som registreret revisor, jf. nedenfor.

Også relevant under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence), afsnit 6.6.3.2. (betinget frakendelse) og afsnit 6.7. (visse sagsbehandlingsspørgsmål).

6.4.3.3. Krydsrevision

Sag 49/2017 og sag 50/2017. Kendelse af 1. juni 2018.

Erhvervsstyrelsen havde rejst klage mod to revisorer for, at de havde tilsidesat deres pligter ved i strid med revisorlovens § 24, stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, at have deltaget i krydsende revision. Den ene revisor, R1, havde revideret årsregnskaberne for 2015/16 vedrørende de af den anden revisor, R2, ejede selskaber, et Revisionsaktieselskab samt A ApS, mens den anden revisor, R2, havde revideret årsregnskabet for 2015/16 for B ApS, hvori den første revisor, R1, ejede samtlige kapitalandele. Revisornævnet fandt det bevist, at der forelå krydsende revision.

Revisornævnet lagde følgende til grund ved bødeudmålingen:

"Sanktionsfastsættelse

Efter fast praksis straffes krydsende revision med en bøde på 150.000 kr. Ved bødefastsættelsen lægges vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant, og at overtrædelse af det absolutte forbud mod krydsrevision er en grov krænkelse af habilitetsreglerne. Hverken det af de indklagede anførte, eller sagens omstændigheder i øvrigt, kan føre til, at dette udgangspunkt fraviges. For overtrædelse af revisorlovens § 24, og uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk.1, nr.5, pålægges de indklagede herefter hver en bøde på 150.000 kr. Nævnet bemærker, at sanktionsfastsættelsen er i overensstemmelse med Nævnets afgørelse i sagen 34-2009-S, der den 14. december 2012 blev stadfæstet af Østre Landsret."

Revisorerne blev herefter hver især pålagt en bøde på 150.000 kr.

6.4.4. Kvalitetsmangler ved selve erklæringen

Der forekommer talrige eksempler i denne kategori, og det kan derfor være vanskeligt at inddele denne gruppe yderligere.

I beretningsåret er der imidlertid truffet afgørelser i sager, der kan samles under specifikke overskrifter, herunder 1) hvor meget/lidt kan kræves af revisors revision, 2) skal og bør revisor afdække besvigelser, 3) datering og 4) revision af going concern og udskudt skat. Også de sager, hvor 5) Skat er klager, udgør en særlig gruppe.

Nedenfor er de afgjorte sager derfor inddelt i disse yderligere undergrupper i forhold til tidligere årsberetninger.

6.4.4.1. Hvor meget kan der kræves af revisors revision

Hvilken planlægning og hvilke revisionshandling, der skal udføres, samt dokumentationen herfor er underlagt revisors skøn. Som det fremgår af Revisornævnets præmis i en af sagerne, kan der efterfølgende altid peges på konkrete revisionshandling, der ved en foretagen stikprøvevis revision kunne være foretaget og beskrevet - eller bedre beskrevet. I beretningsåret er der afsagt kendelse i sager, der angår såvel den øvre som den nedre grænse vedrørende kravet til revisors planlægning, udførelse og dokumentation af konkrete regnskabsposter.

Sag 15/2017. Kendelse af 5. februar 2018.

I marts 2015 traf Erhvervsstyrelsen afgørelse om at pålægge ledelsen i selskaberne A A/S, B A/S og C A/S at indsende nye og berigtigede årsrapporter for 2013, idet Erhvervsstyrelsen ved afgørelserne fandt, at der i årsrapporterne for 2013 ikke var foretaget en korrekt og konsekvent dagsværdiberegning af ejendomme i overensstemmelse med årsregnskabslovens § 38. Herudover vurderede Erhvervsstyrelsen, at virksomhedernes ledelse på baggrund af det foreliggende materiale ikke havde dokumenteret en korrekt og pålidelig dagsværdiberegning af ejendommene pr. 31. december 2013.

På denne baggrund iværksatte Erhvervsstyrelsen herefter i april 2016 en undersøgelse af revisors revision af årsregnskaberne for 2013 for selskaberne A A/S, B A/S, C A/S og endvidere også selskabet D ApS, jf. revisorlovens § 37.

De 4 selskaber var alle ejendomsselskaber og ejede hver et butikcenter.

Erhvervsstyrelsen fremsatte følgende klagepunkter:

- a) Revisorlovens § 16, stk. 1, om god revisorskik samt revisorlovens § 23, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegninger dateret den 1. maj 2014 på årsregnskaberne for 2013 for A A/S, B A/S, C A/S og D ApS. Der er ikke planlagt og udført tilstrækkelige revisionshandling, og der er ikke opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, der kan danne grundlag for afgivelse af revisionspåtegninger uden forbehold for så vidt angår værdiansættelse af de i årsregnskaberne indregnede ejendomme til dagsværdi.
- b) Erklæringsbekendtgørelsens § 5, § 6 og § 7 er overtrådt, idet der ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaberne for A A/S, B A/S, C A/S og D ApS er afgivet supplerende oplysninger vedrørende usikkerhed ved indregning og måling af selskabernes investeringsejendomme, hvor der burde have været afgivet forbehold som følge af manglende revisionsbevis samt som følge heraf, modifikation af konklusionen, jf. klagepunkt a).
- c) Revisorlovens § 16, stk. 1, om god revisorskik samt revisorlovens § 23, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegninger dateret den 1. maj 2014 på årsregnskaberne for 2013 for A A/S, B A/S, C A/S

og D ApS. Der foreligger ikke tilstrækkelig dokumentation for udførte handlinger i relation til going concern.

- d) Revisorlovens § 16, stk. 1, om god revisorskik samt revisorlovens § 23, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning dateret den 1. maj 2014 på årsregnskabet for 2013 for D ApS. Der er ikke tilstrækkelig dokumentation for opnået revisionsbevis i relation til revision af indregning og værdiansættelse af udskudt skatteaktiv.
- e) Revisorlovens § 16, stk. 1, om god revisorskik samt revisorlovens § 23, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning dateret den 1. maj 2014 på årsregnskabet for 2013 for A A/S, B A/S og C A/S. Der er ikke tilstrækkelig dokumentation for opnået revisionsbevis i relation til revision af værdiansættelse af tilgodehavende hos tilknyttet virksomhed.

Sagens hovedtema er behandlet under klagepunkt a. I sagen var der planlagt en række revisionshandling og der var udført og dokumenteret en række revisionshandling. Spørgsmålet i sagen angik således tilstrækkeligheden. Revisor blev i vidt omfang frifundet.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende klagepunkt a:

"Revisornævnet lægger som ubestridt til grund, at i regnskabsåret 2013 var [bank] den eneste kreditor i selskaberne A A/S, B A/S, C A/S og D ApS, og at [bank] havde en repræsentant i bestyrelsen i de respektive selskaber.

Klagepunkt a

Revisornævnet lægger til grund som ubestridt, at indklagede i sin planlægning af revisionen af regnskabsåret 2013 af årsrapporterne for selskaberne A A/S, B A/S, C A/S og D ApS havde identificeret dagsværdiberegning af ejendomme som værende et væsentligt og risikofyldt område, at denne regnskabspost, "ejendomme", i selskaberne hver for sig udgjorde en væsentlig post over det af indklagede for hvert enkelt selskab valgte væsentlighedsniveau. Revisornævnet lægger videre til grund, at det af indklagedes arbejds papirer vedrørende planlægning var anført, at det skulle vurderes, om investeringsejendommene var korrekt klassificerede og, om værdiansættelserne var i overensstemmelse med årsregnskabslovens - dagældende - § 38.

I denne sag har indklagede således i vidt omfang dokumenteret sin planlægning af revisionen. Det er i hvert enkelt tilfælde et skøn, hvorvidt en dokumentation af en planlægning er tilstrækkelig, herunder om der i en revisors beskrivelse er medtaget tilstrækkelige, nødvendige og relevante konkrete tiltag til planlagte revisionshandling. Som anført af klager, vil der kunne påpeges - også i denne sag - konkrete revisionshandling, der kunne være beskrevet - eller bedre beskrevet - i planlægningen. På den anden side vil det ikke være muligt for en revisor udtømmende i forbindelse med sin planlægning at medtage alle de muligheder, der kunne være relevante, idet en revisor også på dette punkt skal foretage en skønsmæssig vurdering og udvælgelse i forhold til væsentlighed og risiko samt sagens karakter.

Efter en samlet vurdering finder Revisornævnet ikke, at klager i dette tilfælde i tilstrækkeligt omfang har bevist, at indklagede i forbindelse med sin planlægning af revisionen af regnskabsåret 2013 af årsrapporterne for selskaberne A A/S, B A/S, C A/S og D ApS har tilsidesat god revisorskik. Indklagede frifindes derfor for denne del af klagepunktet.

Revisornævnet har for så vidt angår indklagedes udførelse af revisionen for regnskabsåret 2013 af årsrapporterne for selskaberne A A/S, B A/S, C A/S og D ApS af dagsværdiberegning af ejendomme lagt til grund, at indklagede som en del af sine arbejds papirer har fremlagt et notat omfattende en beskrivelse af afkastkrav, at indklagede har oplyst, at han har anvendt en markedsrapport fra E som sammenligningsgrundlag for så vidt angår afkastsatser i den benyttede værdiansættelsesmodel, samt at indklagede i sine arbejds papirer har anført, at han er enig med ledelsen i de af ledelsen valgte afkastsatser på 6 % i A A/S, 7 % i B A/S, 6,5 % i C A/S og 5,5 % i D ApS, og henvist til, at ejendommene oprindeligt var værdiansat til en afkastsats på 9 %.

Revisornævnet har videre lagt til grund, at i markedsrapporterne fra E er de angivne afkastsatser kategoriseret efter beliggenhed - "prime" og "secondary" - og, at der er væsentlig forskel på afkastsatsen i

de to kategorier, samt at de af ledelsen valgte afkastssatser for de enkelte selskaber ligger inden for markedsrapportens afkastspænd.

Som anført ovenfor vedrørende planlægning er det i hvert enkelt tilfælde forbundet med et skøn, hvorvidt en dokumentation for udførte revisionshandlinger, herunder dokumentation for revisors i den forbindelse foretagne skøn, er tilstrækkelig, herunder om der i en revisors beskrivelse er medtaget tilstrækkelige, nødvendige og relevante konkrete revisionshandlinger. Det er endvidere også i hvert enkelt tilfælde forbundet med et skøn, hvilke revisionshandlinger der skal udføres, jf. ovenfor vedrørende planlægning af en revision. Som anført af klager, vil der kunne påpeges - også i denne sag - konkrete revisionshandlinger, der kunne være foretaget og beskrevet - eller bedre beskrevet. På den anden side, vil det ikke være muligt for en revisor udtømmende i forbindelse med sin revision at udføre revisionshandlinger vedrørende alle de muligheder, der kunne være relevante, idet en revisor også på dette punkt skal foretage en skønsmæssig vurdering og udvælgelse i forhold til væsentlighed og sagens karakter, jf. ovenfor om planlægning af en revision. Dette er blandt andet baggrunden for, at en revision kan foretages ud fra fx stikprøver.

Efter en samlet vurdering, og når henses til indklagedes arbejds papirer vedrørende konklusion af dagsværdi på ejendommene, finder Revisornævnet ikke, at klager med tilstrækkelige sikkerhed har bevist, at indklagede har handlet i strid med god revisorskik for så vidt angår den foretagne ændring i afkastssatser i forhold til de oprindelig benyttede satser på 9 % i selskaberne A A/S (opskrivning med 45,0 mio. kr.), B A/S (opskrevet med 21,9 mio. kr.) og C A/S (opskrevet med 31,0 mio. kr.).

Efter en samlet vurdering, og når henses til indklagedes arbejds papirer vedrørende konklusion af dagsværdi på ejendommene, finder Revisornævnet endvidere ikke, at klager med tilstrækkelige sikkerhed har bevist, at indklagede har handlet i strid med god revisorskik for så vidt angår den uændrede benyttede sats på 5,5 % i selskabet D ApS.

Indklagede frifindes herefter for disse dele af klagepunktet.

Efter en samlet vurdering, og når henses til de oplysninger, der fremgår af indklagedes arbejds papirer, finder Revisornævnet endvidere ikke, at klager - for så vidt angår revisionen af årsrapporterne for regnskabsåret 2013 vedrørende selskaberne A A/S, B A/S, C A/S og D ApS - med tilstrækkelig sikkerhed har bevist, at indklagede ikke tilstrækkeligt har dokumenteret og udført - og dermed tilsidesat god revisorskik - for så vidt angår 1) den anvendte model for værdiansættelse til dagsværdi, herunder vedrørende omkostninger, tomgangsleje mv., og herunder den indvirkning, reguleringen i modellen har haft for de beregnede dagsværdier, 2) forventet normalindtjening for selskaberne, 3) kontinuitet over årene i metoden for opgørelse af værdien af ejendommene, 3) medregnede indtægter, 4) skønnet markedsleje på ikke udlejede lokaler, herunder grundlaget for, at noget sådant kunne medtages som en skønnet indtægtspost, 5) engangsomkostninger og 6) moderniseringsomkostninger, herunder om disse retteligt skulle have været kategoriseret som forbedringsomkostninger.

Indklagede frifindes derfor for denne del af klagepunktet.

Revisornævnet har vedrørende udførelse af en følsomhedsanalyse lagt til grund, at indklagede har foretaget en sådan vedrørende beregningen af ændringer i afkastprocenten, men at indklagedes overvejelser herom ikke er dokumenteret i indklagedes arbejds papirer, herunder de forskellige dagsværdier ved fald eller stigning i afkastkravet. Revisornævnet finder, at indklagede herved har tilsidesat god revisorskik."

Revisor blev frifundet i klagepunkterne a, b, c og e og fundet skyldig i klagepunkt d. Revisor blev tildelt en advarsel.

Sag 34/2017. Kendelse af 7. marts 2018.

En privat klager - et boligselskab - havde efter skift af administrator klaget over sin tidligere revisor. Klager havde i et bilag dateret efter klagens indgivelse konkretiseret klagepunkterne til at angå revisors tilsidesættelse af god revisorskik ved afgivelse af revisorerklæringer for A/B:

1. Revisor havde i årsrapporten for 2012 anført et tilgodehavende ... varmeregnskab på kr. 133.237 og havde samtidig i revisionsprotokollatet erklæret, at revisionen af årsrapporten havde overbevist revisor

om, at aktiverne var til stede, at de tilhørte foreningen og, at de var forsvarligt værdiansat. Dette havde revisor ikke haft grundlag for.

2. Revisor havde i årsrapporten for 2013 anført et tilgodehavende ... varmeregnskab på kr. 130.152 og havde samtidig i revisionsprotokollatet erklæret, at revisionen af årsrapporten havde overbevist revisor om, at aktiverne var til stede, at de tilhørte foreningen og, at de var forsvarligt værdiansat. Dette havde revisor ikke haft grundlag for.

3. Revisor havde i årsrapporten for 2014 i øvrigt udgiftsført 50.000 kr. af tilgodehavendet. Revisor måtte således senest på dette tidspunkt have haft positiv viden om, at tilgodehavenderne ikke havde været korrekt ansat. Imidlertid undlod revisor fortsat at nævne dette i årsrapporterne og revisionsprotokollatet, således at oplysningen kom til bestyrelsens og andelshavernes kundskab.

4. På samme måde udgiftsførte revisor i årsrapporten for 2015 86.710 kr. af tilgodehavendet. Oplysning om, at mellemværende vedrørende varmen ikke løbende havde været bogført korrekt, blev først den 8. november 2016 anført i revisionsprotokollatet for 2015, og oplysningen var ikke nærmere begrundet og blev kun angivet efter, at foreningens bestyrelse havde gjort revisor opmærksom herpå. Revisor fremkom således end ikke på dette tidspunkt med oplysningen af egen drift.

Revisor blev i det hele frifundet. Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

"Revisornævnet lægger ved afgørelsen de af klager og indklagede fremlagte dokumenter, herunder årsrapporter med revisorerklæringerne, og revisionsprotokollaterne til grund.

Det er et selskabs/forenings ledelse, der har ansvaret for at udarbejde og aflægge en årsrapport, der giver et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven, og en revisors revision af et regnskab indebærer ikke en fuldstændig kontrol og gennemgang af samtlige regnskabsposter og bestanddele af regnskabsposter, herunder fx en fuldstændig kontrol af, hvorvidt et varmeregnskab er afstemt korrekt. En revision foretages ud fra planlægning og væsentlighed og sker stikprøvevis, hvilket medfører, at der i enhver revision er den iboende begrænsning, at en væsentlig fejlinformation/fejl ikke opdages, selv om revisionen er omhyggelig planlagt og udført i overensstemmelse med revisionsstandarderne. Sådanne fejl i et regnskab er derfor ikke i sig selv tilstrækkelige til at godtgøre, at en revision ikke er udført i overensstemmelse med god revisorskik.

..."

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

Sag 44/2017. Kendelse af 2. maj 2018.

Revisors klient indklagede revisor, der havde udført assistance med opstilling af årsregnskaber for et I/S, for så vidt angår regnskabsårene fra og med 2012 til og med 2016. Klagen angik overtrædelse af revisorlovens § 22 og, at revisor ikke havde udvist professionel kompetence og fornøden omhu, idet revisor ikke underrettede klager, der var en del af interessentskabets ledelse, om, at der i alle regnskabsårene var debiteret udgifter, der var uvedkommende for interessentskabet.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis om sagens realitet:

"Sagens realitet

Det er et selskabs/forenings ledelse, der har ansvaret for at udarbejde og aflægge en årsrapport/regnskab, der giver et retvisende billede, herunder i overensstemmelse med årsregnskabsloven, og hverken en revisors revision eller en revisors assistance med opstilling af et regnskab indebærer en fuldstændig kontrol og gennemgang af samtlige regnskabsposter og bestanddele af regnskabsposter, herunder fx en fuldstændig kontrol af og tjek af alle regnskabsbilag.

En revision foretages ud fra planlægning og væsentlighed og sker stikprøvevis, hvilket medfører, at der i enhver revision er den iboende begrænsning, at en væsentlig fejlinformation/fejl ikke opdages, selv om revisionen er omhyggelig planlagt og udført i overensstemmelse med revisionsstandarderne. Sådanne fejl i

et regnskab er derfor ikke i sig selv tilstrækkelige til at godtgøre, at en revision ikke er udført i overensstemmelse med god revisorskik.

Ved en opgave med opstilling af finansielle oplysninger / opstilling af et regnskab skal en revisor, såfremt revisor bliver opmærksom på, at registreringer, dokumenter, forklaringer eller anden information, herunder betydelige vurderinger, som den daglige ledelse har tilvejebragt til brug for opgaven, er ufuldstændige, unøjagtige eller på anden vis utilfredsstillende, gøre den daglige ledelse opmærksom på dette forhold og anmode om yderligere eller korrigerede oplysninger, jf. ISRS 4410 pkt. 32. Heller ikke ved en opgave med opstilling af et regnskab - også i et tilfælde, hvor en revisor har foretaget bogføring for en kunde - er der krav til revisor om, at denne foretager en fuldstændig kontrol og tjek af alle regnskabsbilag, fx fakturaer, vedrørende oplysninger, som revisor modtager fra en ledelse. Sådanne fejl i et regnskab er derfor ikke i sig selv tilstrækkelige til at godtgøre, at en revisor ikke har udvist professionel kompetence og fornøden omhu. Revisornævnet skal i tilknytning hertil bemærke, at særligt i de tilfælde, hvor manipulationer er udført af eller på foranledning af en 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."

Revisor blev herefter frifundet, idet det ikke var godtgjort, at revisor ikke havde udvist professionel kompetence og fornøden omhu.

Også relevant under afsnit 6.4.2. (ikke udelukkende til hvervgivers brug).

Sag 31/2017. Kendelse af 18. juni 2018.

Erhvervsstyrelsen havde rejst følgende klagepunkter:

"1) Indklagede har overtrådt revisorlovens § 16, stk. 1 samt revisorlovens § 23 ved afgivelse af revisionspåtegning dateret den 13. november 2015 på årsregnskabet for A A/S for 2014/15. Revisor har ikke dokumenteret at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for at kunne afgive revisionspåtegning uden forbehold.

Erhvervsstyrelsen har herunder konstateret følgende forhold:

- a. Indklagede har ikke udført tilstrækkelige risikovurderingshandlinger, som led i revisionsplanlægningen.
 - b. Indklagede har ikke dokumenteret at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for værdiansættelsen af selskabets værdipapirer, der er indregnet i årsregnskabet under omsætningsaktiver, og som er målt til dagsværdi.
 - c. Indklagede har ikke dokumenteret at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for værdiansættelsen af tilgodehavender hos B P/S og C ApS.
 - d. Indklagede har ikke på tilstrækkelig vis dokumenteret den udførte revision af selskabets omsætning.
 - e. Indklagede har ikke på tilstrækkelig vis dokumenteret at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for værdiansættelsen af det indregnede udskudte skatteaktiv.
 - f. Indklagede har ikke på tilstrækkelig vis dokumenteret sin gennemgang af going concern.
 - g. Indklagede har ikke på tilstrækkelig vis dokumenteret sin kontrol af overholdelse af den regnskabsmæssige begrebsramme, for så vidt angår ændring af anvendt regnskabspraksis, herunder for så vidt angår indregning, måling og præsentation af sammenligningstal i årsregnskabet.
- 2) Indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, ved afgivelse af revisionspåtegning dateret den 13. november 2015 på årsregnskabet for A A/S for 2014/15, idet indklagede skulle have taget forbehold for, at præsentationen af selskabets omsætning i årsregnskabet ikke er i overensstemmelse med årsregnskabslovens bestemmelser.
- 3) Indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, ved afgivelse af revisionspåtegning dateret den 13. november 2015 på årsregnskabet for A A/S for 2014/15, idet indklagede skulle have

taget forbehold for, at der er foretaget indregning af forhøjelse af selskabets kapital i strid med årsregnskabslovens bestemmelser.

- 4) Indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 7, ved afgivelse af revisionspåtegning dateret den 13. november 2015 på årsregnskabet for A A/S for 2014/15, idet indklagedes udtalelse om ledelsesberetningen skulle have været modificeret.
- 5) Indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, ved afgivelse af revisionspåtegning dateret den 13. november 2015 på årsregnskabet for A A/S for 2014/15, idet der ikke er taget forbehold for, at der i årsregnskabet mangler oplysninger om indvirkningen af de foretagne ændringer af anvendt regnskabspraksis samt usikkerheder ved indregning og måling af aktiver."

Indklagede blev i det hele fundet skyldig.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

"Klagepunkt 1a

Revisornævnet lægger til grund som ubestridt, at det ikke af planlægningsmemoet for A Finans A/S for regnskabsåret 2014/15 fremgår, at virksomheden har ændret regnskabspraksis for måling af kapitalandele fra kostpris til dagsværdi, og at det alene er omtalt, at værdiansættelsen af kapitalandele revideres, og risikoprofilen er anført til normal, hvilket også er gældende for alle regnskabsposter. Revisornævnet finder, at der foreligger et væsentligt element af regnskabsmæssige skøn hvilket, sammenholdt med, at der er tale om værdiansættelse af uoterede kapitalandele, medfører, at der er tale om en høj risiko. Efter en samlet vurdering, herunder efter den af Erhvervsstyrelsen fremlagte dokumentation, finder Revisornævnet herefter ikke, at indklagede har udført tilstrækkelige risikovurderingshandling.

Herved har indklagede tilsidesat god revisorskik som anført i klagepunktet, jf. revisorlovens § 23, stk. 1, og § 16, stk. 1.

Klagepunkt 1.b.1

Revisornævnet lægger til grund som ubestridt, at værdiansættelserne af selskabets værdipapirer tager udgangspunkt i dagsværdier og DCF-modeller. Revisornævnet lægger endvidere til grund, at de faktiske handler med værdipapirerne til understøttelse af DCF-beregningerne er kontrolleret. Desuden er der taget stikprøver, beregnet ud fra CaseWares beregningsmodeller.

Som anført i Erhvervsstyrelsens indbringelsesskrivelse og som understøttet af den for Revisornævnet fremlagte dokumentation af indklagedes arbejdsrapporter, fremgår det ikke af indklagedes revisionsdokumentation, at indklagede har forholdt sig til de benyttede DCF-modeller, herunder de data og forudsætninger, der indgår i modellerne samt pålideligheden af de foretagne DCF-beregninger sammenholdt med beregningerne i prospektet, der er reduceret med udbudsrabat. Nævnet bemærker, at et salg til tredjemand i den konkrete situation kan understøtte en værdiansættelse, men ikke i sig selv kan dokumentere denne alene. Det kan ikke lægges til grund, at de kapitalandele, der indgår i regnskabet, kan værdiansættes på samme måde, som hvis der fandtes et velfungerende marked for disse. Nævnet finder det herefter godtgjort, at indklagede ikke har udført tilstrækkelige revisionshandling. Yderligere fremgår det ikke af dokumentationen, at indklagede har forholdt sig til tidspunktet for tegning af kapitalandele, samt hvilken indflydelse dette kunne have på værdiansættelsen.

Ved ikke at have dokumenteret tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende værdiansættelsen af selskabets værdipapirer, der er målt til dagsværdi har indklagede tilsidesat god revisorskik som anført i klagepunktet, jf. revisorlovens § 23, stk. 1, og § 16, stk. 1.

Klagepunkt 1.b.2

Revisornævnet lægger til grund som ubestridt, at værdiansættelserne af selskabets værdipapirer tager udgangspunkt i dagsværdier og DCF-modeller. Revisornævnet lægger endvidere til grund, at de faktiske handler med værdipapirerne til understøttelse af DCF-beregningerne er kontrolleret. Desuden er der taget stikprøver, beregnet ud fra CaseWares beregningsmodeller.

Som anført i Erhvervsstyrelsens indbringelsesskrivelse og som understøttet af den for Revisornævnet fremlagte dokumentation af indklagedes arbejdsrapporter fremgår det, at kapitalandelene i "B selskaberne" er nedskrevet til kurs 60, og at dette på baggrund af samtaler med investorerne er vurderet til at være den reelle handelsværdi, og at tarifnedsættelsen presser dagsprisen ned. Revisornævnet lægger til grund, at det ikke af indklagedes arbejdsrapporter ses, hvilken revision der er udført vedrørende indregning af andele i D Fonden, og at indklagedes stillingtagen til det i ledelsesberetningen beskrevne om manglende lejeindtægter og fortsat finansiering ikke fremgår.

Ved ikke at have dokumenteret tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende værdiansættelsen af selskabets værdipapirer, der er målt til dagsværdi har indklagede tilsidesat god revisorskik som anført i klagepunktet, jf. revisorlovens § 23, stk. 1, og § 16, stk. 1.

Klagepunkt 1c

Revisornævnet lægger til grund – som det fremgår af de fremlagte dokumenter – at mellemregningen med B P/S på 5.409.000 kr. vedrører overkurs for seks andele i D Fonden, som A A/S har faktureret til selskabet, og at tilgodehavendet forventes indfriet i forbindelse med at der modtages udbytte fra den ... fond eller ved konvertering af aktier. Revisornævnet lægger endvidere til grund – som det fremgår af de fremlagte dokumenter – at negative tilgodehavender hos C ApS på 2.500.000 kr. er modregnet i selskabet egenkapital. Da indklagede ikke vedrørende tilgodehavendet hos B P/S har dokumenteret at have forholdt sig til materialet fra B, herunder budgetmaterialet, og endvidere ikke ses at have forholdt sig til de beskrevne forudsætninger samt til værdiansættelsen af tilgodehavendet, og om det kunne forventes indfriet til den indregnede værdi, og vedrørende tilgodehavendet hos C ApS ikke ses at have forholdt sig til, hvorvidt selskabet forventes at have evne til at indfri dette, har indklagede ikke dokumenteret at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende værdiansættelsen af tilgodehavenderne, og har herved tilsidesat god revisorskik som anført i klagepunktet, jf. revisorlovens § 23, stk. 1, og § 16, stk. 1. Nævnet bemærker særligt, at indklagedes henvisning til, at der foreligger en mæglervurdering af solcelleanlægget i [land], ikke kan tillægges afgørende betydning. Henset til aktivets størrelse mv. burde der være søgt bistand hos en italiensk revisor med henblik på en korrekt værdiansættelse.

Klagepunkt 1d

Revisornævnet lægger til grund, at revisionen har bestået i en omfattende gennemgang af salgstransaktioner. Som anført i Erhvervsstyrelsens indbringelsesskrivelse og som understøttet af den for Revisornævnet fremlagte dokumentation af indklagedes arbejdsrapporter, findes det godtgjort, at dokumentationen ikke omfatter indklagedes stillingtagen til, om rettighederne til de indregnede honorarer ved tegningsudbud er opnået pr. 30/6 2015. Indklagede har således ikke forholdt sig til, om eventuelle betingelser i kontraktgrundlaget, der udgør grundlaget for honorarkravene, er opfyldt pr. 30/6 2015. Herved har indklagede ikke på tilstrækkelig vis dokumenteret revisionen af selskabets omsætning. Indklagede har således tilsidesat god revisorskik som anført i klagepunktet, jf. revisorlovens § 23, stk. 1, og § 16, stk. 1.

Klagepunkt 1e

Revisornævnet lægger til grund – som det fremgår af de fremlagte dokumenter – at skatteaktivet er opstået som følge af skattemæssige underskud fra tidligere år, og at budget og planer er gennemgået med ledelsen. Omsætningsvæksten er baseret på, at der forventes at blive rejst 300 mio. kr. i kapital pr. år, at omkostningerne er baseret herpå, og at det forventede salg er skaleret ud fra selskabets hidtidige erfaringer.

Revisornævnet kan tiltræde det af Erhvervsstyrelsen anførte om, at det er en væsentlig mangel ved den udførte revision, at indklagede ikke har dokumenteret at have forholdt sig til, at der i det foreliggende budget først forventes at være skattemæssigt overskud fra år 3, og at der forventes yderligere skattemæssige underskud for de kommende to regnskabsår. Indklagede har dermed ikke udvist den fornødne, professionelle skepsis, og har desuden ikke konkret redegjort for, hvilke hidtidige erfaringer forventningerne i budgettet er baseret på.

Herved har indklagede tilsidesat god revisorskik som anført i klagepunktet, jf. revisorlovens § 23, stk. 1, og § 16, stk. 1.

Klagepunkt 1f

Som anført i Erhvervsstyrelsen indbringelsesskrivelse må det anses for godtgjort, at dokumentationen for den af indklagede udførte revision vedrørende going concern har været tilstrækkelig, idet indklagede har anført, at den planlagte drift for det kommende regnskabsår ikke medfører likviditetsbehov udover de bevilligede kreditter. Indklagede har konstateret, at budgettet for de kommende år viser forventninger om høj vækst, men det fremgår ikke ud fra indklagedes arbejdspapirer, at indklagede har dokumenteret at have forholdt sig til, hvorvidt dette forventes at være realistisk. Ligeledes foreligger der ikke likviditetsbudget eller oversigt over eventuelle planlagte pengestrømme i selskaberne som led i vurderingen af going concern, men alene et resultatbudget.

Herved har indklagede tilsidesat god revisorskik som anført i klagepunktet, jf. revisorlovens § 23, stk. 1, og § 16, stk. 1.

Klagepunkt 1g

Revisornævnet lægger til grund – som det fremgår af de fremlagte dokumenter – at den ændrede klassifikation af omsætningsaktiver primært omhandler selskabets beholdning af obligationer i E A/S, som var klassificeret som "andre tilgodehavender" i årsregnskabet for 2013/14, og klassificeret som kapitalandele i dattervirksomheder og indregnet til dagsværdi i årsregnskabet for 2014/15.

Som anført i Erhvervsstyrelsen indbringelsesskrivelse og som understøttet i den fremlagte dokumentation af indklagedes arbejdspapirer findes det godtgjort, at indklagede ikke på tilstrækkelig vis har dokumenteret sin kontrol af overholdelse af den regnskabsmæssige begrebsramme, for så vidt angår ændring af anvendt regnskabspraksis, herunder indregning, måling og præsentation af sammenligningstal i årsregnskabet, idet indklagede ikke har redegjort for, hvorvidt køb og salg er sket internt i selskaber delvist ejet af A A/S samt at kostprisen svarer til dagsværdien pr. 30. juni 2014.

Herved har indklagede tilsidesat god revisorskik som anført i klagepunktet, jf. revisorlovens § 23, stk. 1, og § 16, stk. 1.

Klagepunkt 2

Revisornævnet lægger til grund, at omsætning indgår i årsregnskabet for 2014/15 med 46,3 mio.kr. og at der heri indgår værdiregulering af kapitalandele med 37,4 mio.kr. Indregning af dagsværdiregulering er foretaget over omsætningen, da det er selskabets hovedaktivitet at handle ejerandele. Som anført i Erhvervsstyrelsen indbringelsesskrivelse kan værdiregulering af regnskabsposter til dagsværdi i henhold til årsregnskabsloven ikke indregnes som omsætning i et årsregnskab. På denne baggrund findes det godtgjort, at den foretagne præsentation af omsætning i selskabets årsregnskab ikke er i overensstemmelse med årsregnskabslovens bestemmelser, og at indregningen af dagsværdireguleringen som omsætning medfører, at selskabets omsætning ikke er korrekt præsenteret i årsregnskabet. Indklagede burde derfor have taget forbehold for, at opgørelsen af selskabets omsætning ikke er i overensstemmelse med årsregnskabslovens præsentationskrav, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk.2. Indklagede har herved overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2 som anført i klagepunktet og har derved handlet i strid med god revisionsskik.

Klagepunkt 3

Revisornævnet lægger til grund, at der i egenkapitalen er indregnet en kapitalforhøjelse på 20 mio.kr. Kapitalforhøjelsen er afspejlet i årsregnskabet som en kontant kapitalforhøjelse. Det fremgår af sagen, at der i realiteten var tale om en gældskonvertering vedrørende gæld til moderselskabet A Holding A/S. Det fremgår, at indklagede i sine arbejdspapirer har konstateret, at kapitalforhøjelsen er registreret efter selskabets balancedag, og at dette er noteret i egenkapitalnoten i årsregnskabet. Revisor har ikke dokumenteret at have undersøgt, hvorvidt grundlaget for at indarbejde kapitalforhøjelsen var til stede på balancedagen. Kapitalforhøjelsen kan kun indregnes i årsregnskabet som selskabskapital, såfremt beslutning om konvertering af gæld er besluttet senest på balancedagen. Endvidere er der tale om, at egenkapitalen efter kapitalforhøjelsen og årets overskud er på ca. 85 mio. kr., og der er således tale om et væsentligt forhold. Herved har indklagede overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, idet indklagede skulle have taget forbehold i sin erklæring for, at der er foretaget indregning af forhøjelse af selskabets kapital i strid med årsregnskabslovens bestemmelser.

Klagepunkt 4

Det fremgår af årsrapporten, at den foretagne ændring af anvendt regnskabspraksis ikke er omtalt i ledelsens beretning, men at den er omtalt under punktet " anvendt regnskabspraksis" i årsrapporten. Endvidere fremgår, at der ikke er særlig usikkerhed forbundet med udarbejdelsen af årsrapporten. Revisornævnet finder, at der er tale om væsentlige ændringer af regnskabspraksis, og at den regnskabsmæssige indvirkning heraf må anses for at have væsentlig betydning for regnskabslæser. Revisornævnet lægger til grund, at værdiansættelsen ved tegning af aktier er sket på baggrund af DCF-modeller, hvor forudsætningerne er fremtidige hændelser. Herefter kan ledelsens beretning på baggrund af den manglende omtale af ændringen samt den manglende angivelse af usikkerheden i forbindelse med værdiansættelsen ikke anses for at opfylde årsregnskabslovens krav til ledelsens beretning. Herved har indklagede overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 7, idet indklagedes udtalelse om ledelsesberetningen skulle have været modificeret.

Klagepunkt 5

Det fremgår af årsrapporten, at den foretagne ændring af anvendt regnskabspraksis er omtalt under punktet " anvendt regnskabspraksis" i årsrapporten. Det fremgår ikke af omtalen hvilken indvirkning, ændringen har haft på årsregnskabet. I årsregnskabet indgår kapitalandele, der er værdiansat efter DCF-modeller, med 43,6 mio. kr. svarende til 35% af balancesummen. Revisornævnet finder, at der er tale om væsentlige forhold af regnskabsmæssig betydning, hvis indvirkning må anses for at have væsentlig betydning for regnskabslæser, og at disse således burde have været beskrevet i årsregnskabet. Herved har indklagede overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, idet indklagede skulle have taget forbehold i sin erklæring for, at der mangler oplysninger i årsregnskabet om indvirkningen af de foretagne ændringer af anvendt regnskabspraksis."

For så vidt angår sanktionsfastsættelsen fremgår blandt andet følgende af Revisornævnets præmis:

"Revisornævnet bemærker, at der er tale om et større antal tilsidesættelser af helt centrale krav til indklagede som offentlighedens tillidsrepræsentant og med betydelige værdier involveret. Revisornævnet finder derfor, at indklagede bør idømmes en bøde af betydelig størrelse. Bøden fastsættes derfor i medfør af revisorlovens § 44, stk.1 og tillige efter princippet i straffelovens § 89, til 100.000 kr."

Revisor blev herefter pålagt en bøde på 100.000 kr.

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

Sag 33/2017. Kendelse af 18. juni 2018.

Tilsvarende sag som ovenfor beskrevet i sag 31/2017, dog yderligere 5 klagepunkter omhandlende blandt andet utilstrækkeligt revisionsbevis og manglende forbehold.

Revisor blev fundet skyldig i samtlige klagepunkter.

Vedrørende udmåling af bødeniveauet fremgår blandt andet følgende:

"Efter princippet i straffelovens § 3 finder Revisornævnet, at indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik efter de nu gældende principper for ikendelse af disciplinærstraf ikke kan anses for at være en mindre alvorlig forseelse. Revisornævnet bemærker, at der er tale om et større antal tilsidesættelser af helt centrale krav til indklagede som offentlighedens tillidsrepræsentant og med betydelige værdier involveret. Revisornævnet finder derfor, at indklagede bør idømmes en bøde af betydelig størrelse. Bøden fastsættes derfor i medfør af revisorlovens § 44, stk.1 og tillige efter princippet i straffelovens § 89, til 125.000 kr."

Revisor blev herefter pålagt en bøde på 125.000 kr.

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

Sag 29/2018. Kendelse af 17. december 2018.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat klager over, overtrædelser af revisorlovens § 23, stk. 1, og § 16, stk. 1, a) ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A ApS for 2014, idet den udførte revisionsplanlægning var utilstrækkelig, og b) ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A ApS for 2014, idet der ikke var dokumentation for, at der er udført tilstrækkelige revisionshandling samt opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for at kunne afgive revisionspåtegning uden forbehold vedrørende områderne going concern, goodwill samt udskudt skatteaktiv samt, at kommunikation til den øverste ledelse havde været utilstrækkelig. Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

"Revisornævnet lægger de fremlagte dokumenter, herunder kvalitetskontrollantens "Issue Tracker" til grund.

Indledningsvis bemærkes, at omfanget og formen for revisionsdokumentation - såvel for planlægning som for udførelse af revision - afhænger blandt andet af den reviderede virksomheds størrelse og kompleksitet. Kravet til dokumentation i forbindelse med udførelse af revision for en mindre virksomhed er således mindre, men der skal altid foreligge dokumentation for, at der er foretaget tilstrækkelige revisionshandling, der kan afdække identificerede risici på regnskabsniveau og revisionsmålsniveau. Endvidere skal dokumentationen for revisionsplanlægning og de udførte revisionshandling foreligge i en sådan form, at en erfaren revisor, som ikke har forudgående tilknytning til revisionen, er i stand til at forstå arten, den tidsmæssige placering og omfanget heraf.

Revisornævnet lægger til grund, at virksomheden A ApS var en mindre virksomhed i regnskabsklasse B med et negativt årsresultat i regnskabsåret 2014 på ca. 78.000 kr., hvilket var et større tab end året forud, hvor der forelå et negativt årsresultat med ca. 33.000 kr., og med en negativ egenkapital på ca. 28.000 kr., hvilket var et fald på ca. 78.000 kr. i forhold til året forud. Selskabets goodwill udgjorde ca. 110.000 kr., og regnskabsposten udskudt skat udgjorde ca. 27.000 kr. Kortfristede gældsforpligtigelser var steget fra ca. 150.000 kr. til ca. 225.000 kr. Antallet af faktureringer fra selskabet var af mindre omfang.

Det fremgår af indklagedes oplysninger og de foreliggende citater fra indklagedes arbejdspapir (WP-reference), at indklagede i forbindelse med sin planlægning har dokumenteret overvejelser vedrørende risici og herunder har svaret nej til, at der var en betydelig risiko knyttet til indtægter og som begrundelse herfor henvist til kundens størrelse på omsætningen. Indklagede har vedrørende måling og kontrol af virksomhedens finansielle præstationer og incitamentsaflønning henvist til, at der var tale om selskabets andet regnskabsår, der ikke var sammenligneligt med første år på grund af periodens længde. Indklagede havde ingen bemærkninger til investeringer og finansielle forhold, og indklagede anførte, at en indledende regnskabsanalyse ikke var aktuel. Indklagede havde ikke identificeret betydelige risici på regnskabspostniveau, og indklagede anførte, at der ikke var regnskabsmæssige skøn.

Det fremgår af indklagedes oplysninger, herunder de dokumenterede oplysninger i indklagedes arbejdspapir, at indklagede ved sin revision af going concern havde særlig opmærksomhed på netop spørgsmålet om, hvorvidt regnskabet kunne aflægges under forudsætning af going concern. Det lægges videre til grund, at indklagede i relation hertil modtog oplysninger fra selskabets ledelse, mail af 25. maj 2015, at indklagede i sine arbejdspapirer blandt andet har peget på, at selskabet i året havde tabt hele sin egenkapital, hvilket indikerede manglende going concern og var baggrunden for, at ledelsen blev spurgt om forventninger til fremtiden. Det fremgår endvidere, at indklagede i sine arbejdspapirer anførte, at han vurderede, at ledelsens positive forventninger, herunder til en omlægning af aktiviteter, var troværdige. Det fremgår videre, at indklagede bemærkede, at selskabet også ind i 2015 genererede positive pengestrømme, at indklagede havde bankkontoudtog med positivt indestående ultimo 2014, ligesom indklagede indhentede salgsfakturaer for 2015 og foretog en stikprøvevis gennemgang heraf. Indklagede konstaterede endvidere i sine arbejdspapirer, at selskabets omsætning ultimo maj 2015 var ca. 218.000 kr., mens omsætningen i hele 2014 var ca. 255.000 kr. I tilknytning hertil foretog indklagede en beregning af "nulpunktsomsætningen".

Endelig foretog indklagede konsultation hos en kollega, hvis håndskrevne bemærkninger på udkast til regnskab indgår i indklagedes revisionsdokumentation.

I denne sag har indklagede således i et vist omfang dokumenteret sin planlægning af revisionen og dokumenteret sine revisionshandlinger. Det er i hvert enkelt tilfælde et skøn, hvorvidt en dokumentation af en planlægning er tilstrækkelig, herunder om der i en revisors beskrivelse er medtaget tilstrækkelige, nødvendige og relevante konkrete tiltag til planlagte revisionshandlinger og, hvorvidt der er tilstrækkelig dokumentation for efterfølgende udførte revisionshandlinger. Der vil altid kunne påpeges - også i denne sag - konkrete revisionshandlinger, der kunne være beskrevet - eller bedre beskrevet - i planlægningen og dermed bedre udført. På den anden side vil det ikke være muligt for en revisor udtømmende i forbindelse med sin planlægning at medtage alle de muligheder, der kunne være relevante, idet en revisor også på dette punkt skal foretage en skønsmæssig vurdering og udvælgelse i forhold til væsentlighed og risiko samt sagens karakter.

Efter en samlet vurdering og når henses til de oplysninger, der fremgår af indklagedes arbejdspapirer sammenholdt med virksomhedens størrelse, finder Revisornævnet ikke, at klager med tilstrækkelig sikkerhed har bevist, at indklagedes planlægning har været utilstrækkelig.

Revisornævnet finder endvidere ikke, at klager med tilstrækkelig sikkerhed har bevist, at indklagedes dokumentation - for udførte revisionshandlinger for så vidt angår going concern samt som følge heraf tilstedeværelsen af et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for at kunne afgive revisionspåtegning uden forbehold - har været utilstrækkelige i et sådant omfang, at der er tale om tilsidesættelse af god revisorskik.

Det forhold, at indklagede har erkendt, at den foreliggende revisionsdokumentation kunne have været mere udførlig, kan ikke føre til et andet resultat.

Revisornævnet lægger til grund, for så vidt angår dokumentationen for revision af goodwill, at regnskabsposten i årsregnskabet for 2014 udgør 110.714 kr. og, at balancesummen udgør 197.378 kr. i 2014. Regnskabsposten goodwill udgør således 56 % af balancesummen. Revisornævnet finder på denne baggrund, at indklagede burde have dokumenteret sine overvejelser vedrørende indregningen og værdiansættelsen af selskabets goodwill. Ved ikke at have dokumenteret tilstrækkeligt for revision af regnskabsposten goodwill har indklagede tilsidesat god revisorskik.

Revisornævnet lægger for så vidt angår dokumentationen for revisionen af udskudt skatteaktiv til grund, at den udskudte skat er indregnet i årsregnskabet for 2014 med 27.129 kr., svarende til ca. 14 % af balancesummen, og at regnskabsposten dermed overstiger det af indklagede valgte væsentlighedsniveau på 5.000 kr. Revisornævnet lægger videre til grund som ubestridt, at skatteaktivet er opstået som følge af tidligere års skattemæssige underskud. I en sådan situation - med aktivering af et skattemæssigt underskud - skal der foreligge overbevisende dokumentation for, at selskabet som udgangspunkt kan udnytte skatteaktivet indenfor 3-5 år, og såfremt skatteaktivet skal udnyttes over en længere periode, stiller det særlige krav til selskabets evne til at budgettere resultaterne over mere end 5 år. Der er ikke i indklagedes arbejdspapirer udarbejdet budgetter for de kommende år for selskabet, ligesom indklagede i øvrigt ikke har dokumenteret at have udført revisionshandlinger vedrørende vurderingen af indregningen af det udskudte skatteaktiv. Herved har indklagede tilsidesat god revisorskik.

Det forhold, at indklagede efterfølgende verbalt har oplyst, at det kun vil kræve et overskud på 120.000 kr. for at kunne udnytte skatteaktivet, kan ikke føre til et andet resultat.

For så vidt angår indklagedes dokumentationen for kommunikation til selskabets øverste ledelse har indklagede under mødet i Revisornævnet forklaret, hvorledes indklagede har kommunikeret med selskabets ledelse såvel telefonisk som på mail om going concern, herunder om den nye aktivitet. 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 going concern. Derfor frifindes indklagede for denne del af klagepunktet.

I ovennævnte omfang er det bevist, at indklagede er skyldig i en del af klagepunkterne, og Revisornævnet finder på ovenstående baggrund, at indklagede har overtrådt dokumentationskravene, jf. revisorlovens §

23, samt tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, ved ikke at have dokumenteret at have opnået egnet og tilstrækkeligt revisionsbevis ved revisionen af årsregnskabet for A ApS for 2014. Det tilføjes, at det ikke er tilstrækkeligt, at en revisor efterfølgende verbalt kan redegøre for revisionen af en væsentlig regnskabspost. En revisors viden og vurderinger skal fremgå skriftligt af den foreliggende revisionsdokumentation."

Revisor blev meddelt en advarsel.

Sagerne 30/2018 og 31/2018. Kendelse af 19. december 2018.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat klage over 2 revisorer for overtrædelse af revisorlovens § 23, stk. 1, samt god revisorskik, jf. revisorlovens 16, stk. 1, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A A/S for 2015, idet der ikke var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for at kunne afgive revisionspåtegning uden forbehold for så vidt angår skøn over købesumallokering og revurderingen heraf ved selskabets erhvervelse af virksomhed samt ved præsentationen heraf i årsregnskabet for 2015. Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

"Sagens realitet i øvrigt

Revisornævnet lægger til grund, at A A/S, der er et børsnoteret selskab, med overtagelse den 1. juni 2015 havde købt 59 % af anparterne i K/S B, at købet angik en virksomhedsoverdragelse, at dagsværdien for så vidt angår 59 % af K/S B 77 ejendomme den 1. juni 2015 i årsregnskabet for regnskabsåret 2015 udgjorde 961.385 t. kr., samt at værdiansættelsen i henhold til overdragelsesaftalen var sket med udgangspunkt i den anvendte markedsværdi på selskabets ejendomme pr. 31. december 2013 med tillæg af investeringer foretaget i 2014. Revisornævnet lægger videre til grund, at der ved indregning af overtagelsen var opstået en negativ forskelsværdi (badwill) mellem købervederlaget og dagsværdien af overtagne aktiver og forpligtelser på transaktionstidspunktet, der var indregnet i koncernregnskabet med 6,9 mio. kr. under regnskabsposten andre driftsindtægter.

Revisornævnet lægger videre til grund, at i koncernregnskabet for A A/S for regnskabsåret 2015, som er aflagt 7 måneder efter overtagelsen af 59 % K/S B, er ejendommene blevet vurderet af en ekstern valuar, og koncernens ejendomme er blevet opskrevet til den vurderede dagsværdi pr. 31. december 2015 med 200 mio. kr., hvoraf de 186 mio. kr. kan henføres til de ejendomme, som indgår i den overtagne del af K/S B. Idet der er tale om en virksomhedsovertagelse, følger det af IFRS 3, at den overtagende virksomhed skal måle de overtagne identificerbare aktiver og forpligtelser til dagsværdien på overtagelsestidspunktet, og at den overtagende virksomhed i løbet af målingsperioden skal regulere de foreløbige beløb, der er indregnet på overtagelsestidspunktet for at afspejle eventuelle nye oplysninger, der er indhentet om de forhold og omstændigheder, der eksisterede på overtagelsestidspunktet, som, hvis de havde været kendt, ville have påvirket målingen af de beløb, der blev indregnet pr. denne dato.

Revisornævnet finder, at reguleringen med de 186 mio. kr. overstiger det af de indklagede fastsatte væsentlighedsniveau, og Revisornævnet finder endvidere, at det er størrelsen af denne - samlede - regulering, der skal sammenholdes med det af de indklagede fastsatte væsentlighedsniveau.

Revisornævnet lægger til grund, at de indklagede har udført de revisionshandlinger, der i sagen er refereret i "Issue Tracker" og oplyst af de indklagede i forbindelse med sagens behandling og fremmøde i Revisornævnet, samt at de indklagede også havde de to FAKT vurderinger, jf. ovenfor, der indgik i de indklagedes revisionshandlinger.

Det fremgår heraf blandt andet, at de indklagede tilrettelagde deres planlægning med fokus på risiko for forkert dagsværdiopgørelse af overtagne nettoaktier, herunder risiko for overvurdering af de overtagne ejendomme på overtagelsesdagen den 1. juni 2015, risiko for fejlagtig præsentation af virksomhedsoverdragelsen i noten herfor, og risikoen for overvurdering af badwill, herunder afdækning af, at opstået badwill kan forklares, og at badwill ikke forekommer for at forbedre resultatet for dagsværdiregulering og skat i koncernregnskabet for A A/S. For så vidt angår de indklagedes revision af

ledelsens vurderinger og skøn har de indklagede oplyst følgende - citat fra Issue Tracker, refereret ovenfor under sagsfremstilling:

"Ad 2) Vores revision af ledelsens vurderinger og skøn

Revisionsteamet har løbende over året været i dialog med ledelsen om principperne for udarbejdelse af købesumsallokeringen. Vores faglige afdeling og IFRS specialist er endvidere inddraget heri og har ligeledes deltaget på møde med kunden den 22. december 2015. På mødet den 22. december 2015 er der foretaget en gennemgang af principperne i IFRS 3, herunder af sondringen mellem en virksomhedsovertagelse og køb af enkeltaktiver, samt en overordnet drøftelse af principperne for opgørelsen af dagsværdien pr. overtagelsesdagen.

Revisionsteamet har ligeledes drøftet værdiansættelsen af de overtagne ejendomme med selskabets øverste ledelse og direktionen. Ejendommene indgår i den aftalte overtagelsessum med en værdi baseret på ejendommens bogførte værdi pr. 31.12.2013 tillagt investeringer i 2014, eller i alt 128.893 t.EUR. Det har i løbet af året og ved regnskabsafslutningen været drøftet, hvorvidt ejendommens dagsværdi i forbindelse med overtagelsen skulle testes af uafhængig valuar eller hvorvidt selve handlen mellem flere uafhængige parter ville afspejle det bedste udtryk for ejendommens dagsværdi.

Det er ledelsens vurdering, at alle handlens parter er godt oplyst om ejendommene via et langvarigt ejerskab, samt kendskab til det tyske ejendomsmarked. Endvidere har der været langvarige forhandlinger mellem parterne, ligesom der i 2014 var tæt på at blive indgået en handel med en anden køber, baseret på samme værdiansættelse af ejendommene. Denne handel blev imidlertid ikke til noget som følge af uenighed mellem parterne om betaling af tysk sales tax. Vi har derfor tilsluttet os ledelsens vurdering af, at den mellem parterne aftalte værdi af ejendommene, jf. ovenfor, er det bedste udtryk for dagsværdien. Vi henviser til punkt 4 for beskrivelse af konkrete revisionshandlinger vedrørende dagsværdien af ejendommene på overtagelsesdagen."

For så vidt angår de indklagedes revision af dagsværdi på overtagelsesdagen har de indklagede oplyst følgende - citat fra Issue Tracker, refereret ovenfor under sagsfremstilling:

"Ad 4) Vores revision af dagsværdi på overtagelsesdagen

Vores revisionsstrategi vedrørende købesumsallokeringen har haft særligt fokus på at sikre, at den opståede badwill kan årsagsforklares. Vi henviser her til punkt 1 med vores indledende overvejelser omkring revisionsstrategien.

Vi har som følge heraf haft fokus på at efterprøve årsagen til opståelsen af badwill, herunder at denne ikke er overvurderet. Dette er efter vores vurdering passende revideret og dokumenteret i WP 25150-14 og i WP 30300-T 01 "Top-memo".

Vi har ved vores revision revideret købesumsfordelingen og afstemt til aftalegrundlag for salget, hvor det fremgår at badwill opstår som følge af overtagne driftsresultater for en periode før overtagelsesdagen. Vi har således revideret og opnået overbevisning om den opståede badwill, samt opnået forståelse- og forklaring for, hvorfor denne badwill opstår. Se dokumentation WP 28100-15 (Overdragelsesaftale og forklaring badwill).

Vi har ved revisionen udfordret ledelsens vurdering af dagsværdien og særligt hvorvidt handlen mellem uafhængige parter kan anses for at være bedste udtryk for dagsværdien. Ledelsen har forklaret, at alle parter ville kunne have undladt at tiltræde aftalen og dermed bremset deres salg af ejendomsporteføljen, hvis de havde vurderet, at handelen ikke var på markedsmæssige vilkår.

Vi har ved interview af ledelsen og udfordring af deres skøn fået forklaret, at det er ledelsens vurdering, at dagsværdien pr. 01.06.2015 er på samme niveau som dagsværdien af investeringsejendommene pr. 31.12.2013 med tillæg af investeringer foretaget i 2014. Både sælgere og A A/S som køber har alle været enige herom.

Disse forklaringer/oplysninger underbygges endvidere af en valuarrapport fra september 2014, som viser en samlet værdi af de overtagne ejendomme på [adresse]. Denne valuarrapport er gennemgået som led i revisionsteamets revision af KS B, og rapporten er arkiveret i arbejdspapirerne for dette selskab. Beløbet er dermed kendt af alle på teamet. Der burde dog have været en reference til denne i ... [fil].

Vi har i øvrigt ved vores gennemgang af købesumsallokeringen i punkt 3 forholdt os til dagsværdien af væsentlige øvrige aktiver og passiver jf. WP 25150-14 og WP 30300-T01.

Vi har i WP 29300 (Bestyrelsesreferat dateret 1.3.2016) påset, at bestyrelsen tager stilling til dagsværdireguleringen for 2015, samt beslutter at regulere dagsværdien hertil. Vi har baseret på dette bestyrelsesreferat drøftet værdistigningen i regnskabsåret 2015 samt indflydelsen på PPA vurderingen på overtagelsesdagen 1. juni 2015 med direktør C og CFO, D, samt internt diskuteret dette mellem E og F har endvidere deltaget i bestyrelsesmøde umiddelbart før regnskabsafslæggelsen og drøftet med bestyrelsen. Ledelsens og vores konklusion herpå er, at handlen mellem uafhængige parter den 1. juni 2015 stadig er bedste udtryk for dagsværdien på dette tidspunkt. Aftalen underskrives af parterne primo februar 2015, og ingen af parterne havde på dette tidspunkt nogen formodning om, at der skulle være indtruffet en væsentlig værdistigning i forhold til den aftalte værdi. I så fald havde parterne næppe underskrevet handelen på de aftalte vilkår. Den reelle risiko består således i, at der skulle have været indtruffet en væsentlig værdistigning i 4 måneders perioden mellem primo februar og 01.06.2015.

Vi har i topmemo dokumenteret dette, herunder forklaret årsagerne til værdistigningen. Opsummeret som følgende i WP 30300-T01:

"Vi har påset at alle aktiver og passiver er værdiansat 1. juni 2015 til dagsværdi og handelsværdi. Dette medfører at ejendommene indgår til værdien 31.12.2014 hvormed der efterfølgende kommer en væsentlig værdiregulering. Vi har nøje drøftet værdiansættelsen af ejendommene 1. juni og fundet at handlen mellem uafhængige parter vejer tungest, uanset at værdiansættelsen er besluttet på et grundlag tilbage i tid. Alle kan springe fra aftalen og alle var oplyst om markedets udvikling i Tyskland. Derfor er handlen anvendt som grundlag for dagsværdien. Vi har påset korrekt behandling og oplysning."

Det er i hvert enkelt tilfælde et skøn, hvorvidt en dokumentation for planlægning og for udførte revisionshandlinger, herunder dokumentation for revisors i den forbindelse foretagne skøn, er tilstrækkelig, herunder om der i en revisors beskrivelse er medtaget tilstrækkelige, nødvendige og relevante konkrete revisionshandlinger. Det er endvidere også i hvert enkelt tilfælde forbundet med et skøn, hvilke revisionshandlinger der skal udføres. Som anført af klager, vil der kunne påpeges - også i denne sag - konkrete revisionshandlinger, der kunne være foretaget og beskrevet - eller bedre beskrevet. På den anden side, vil det ikke være muligt for en revisor udtømmende i forbindelse med sin revision at udføre revisionshandlinger vedrørende alle de muligheder, der kunne være relevante, idet en revisor også på dette punkt skal foretage en skønsmæssig vurdering og udvælgelse i forhold til væsentlighed og sagens karakter. Dette er blandt andet baggrunden for, at en revision kan foretages ud fra fx stikprøver.

Efter en samlet vurdering, og når henses til det refererede fra de indklagedes arbejds papirer og de indklagedes herom afgivne forklaring ved fremmøde i Revisornævnet vedrørende konklusion af værdiansættelserne dagsværdi på ejendommene, finder Revisornævnet ikke, at klager med tilstrækkelige sikkerhed har bevist, at de indklagede har handlet i strid med god revisorskik for så vidt angår skøn over købesumallokering og revurdering heraf ved selskabet A A/S' erhvervelse af virksomhed samt ved præsentation heraf i koncernregnskabet for 2015."

Begge de indklagede revisorer blev frifundet.

Også relevant under afsnit 6.7. (visse sagsbehandlingsspørgsmål).

6.4.4.2. Ikke afdækket besvigelse

Hvilken planlægning og hvilke revisionshandlinger, der skal udføres, samt dokumentationen herfor er underlagt revisors skøn. Der er imidlertid "iboende begrænsninger" forbundet med revision, og derfor vil der være risiko for, at en revisor ikke opdager væsentlige fejl som følge af fx besvigelser. I beretningsåret er der afsagt kendelse i sager, der belyser dette område. I Revisornævnets møde den 11. december 2018 er

der endvidere behandlet en klage med tilsvarende problemstilling, sag 46/2017, kendelse af 7. januar 2019, der dog først vil blive medtaget i årsberetningen for 2019.

Sag 30/2017. Kendelse af 9. marts 2018.

Klager, der var revisors klient, havde rejst klage mod sin - nu tidligere - revisor. Klager havde fremsat følgende klagepunkter vedrørende årsrapporterne for A A/S for regnskabsårene 2013 og 2014:

Revisor havde tilsidesat god revisorskik således:

1. Revisor havde, idet revisionen ikke blev tilstrækkelig planlagt, ligesom der blev anvendt uegnede revisionshandling, udvist manglende reaktion på risikoen for besvigelser og væsentlig fejlinformation.

1.1. Revisor havde herunder ved sin revision af bonusaflønnings, der havde udgangspunkt i kontrakt-databasen, ikke på tilstrækkelig vis identificeret den væsentligste risiko for besvigelser, som var til stede.

1.2. Revisor havde herunder ikke tilstrækkeligt forholdt sig til manuelle posteringer.

1.3. Revisor havde herunder ikke tilstrækkeligt vurderet risiciene vedrørende regnskabsposten "Værdi af finansielle handelstransaktioner", der afhang af kontrakt-databasen.

2. Revisor havde, idet revisor ikke tilstrækkeligt havde identificeret væsentlige områder for risiko for besvigelser, ikke foretaget tilstrækkelige revisionshandling vedrørende kontrakt-databasen.

2.1. Revisor havde ikke foretaget revisionshandling vedrørende kontrakt-databasen, herunder afstemning med Selskab B.

2.2. Revisor havde ikke ved revisionen af kontrakt-databasen gjort tilstrækkelig brug af eksterne bekræftelser.

2.3. Revisor havde ikke forholdt sig tilstrækkelig kritisk over for den bekræftelse af kontrakt-databasen, indklagede fik fra selskabets egen direktør.

3. Revisor havde ikke foretaget nødvendig analytisk revision.

4. Årsregnskabet manglede begrundelse for fravigelse af årsregnskabsloven vedrørende regnskabspraksis for indregning af finansielle kontrakter.

4.1. Revisor havde herunder i årsrapporterne for 2013 og 2014 strid med årsregnskabslovens § 13, stk. 1, foretaget modregning af aktiver og forpligtelser i regnskabsposten "værdi af handelstransaktioner".

5. Revisor havde overtrådt reglerne vedrørende rapporteringspligt.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

"Revisornævnet lægger til grund som ubestridt af såvel klager som indklagede, at - som det fremgår af den fremlagte pressemeddelelse fra moderselskabet Selskabet C - en granskning af datterselskabet A A/S afdækkede, at den administrerende direktør i A A/S i regnskabsårene 2013 og 2014 havde "beskæftiget sig med ikke-autoriseret spekulation på terminkontrakter på el" samt at "A A/S' bogføring og økonomiske rapportering var blevet manipuleret." Revisornævnet lægger videre til grund, at denne administrerende direktør, der havde været ansat i selskabet, herunder også til dels i moderselskabet, i regnskabsårene 2013 og 2014 selv - og eventuelt uden en også gennem lang tid tilknyttet konsulent reagerede herpå - foretog reguleringer i den kontrakt-database, som var baggrunden for mellemregningen med Selskabet D, der i regnskabsårene var den eneste, der stod for A A/S' indkøb af elektricitet ved handel med finansielle terminsaftaler på Nasdaq OMX. Revisornævnet lægger videre til grund, at den administrerende direktør blandt andet fik løn i form af bonus, hvis størrelse afhang af blandt andet disse kontrakter. Revisornævnet lægger endelig til grund, at der alene var 5 medarbejdere ansat i A A/S i regnskabsårene 2013 og 2014 samt, at såvel den administrerende direktør og den anførte tilknyttede konsulent var relativt højt klassificeret og var kendte af bestyrelsens medlemmer.

Klagepunkterne 1, 2, 3 og 5:

Revisornævnet skal indledningsvis bemærke, at som følge af de iboende begrænsninger i en revision er der en uundgåelig risiko for, at en revisor ikke opdager væsentlig fejlinformationer som følge af besvigelser. Revisornævnet skal i tilknytning hertil bemærke, at 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.

Revisornævnet finder ikke, at klager har bevist, at indklagede ikke har fulgt de gældende revisionsstandarder ved sin urdering af risiko for besvigelser og fejlinformation. Revisornævnet finder det ikke godtgjort, at indklagede ikke har foretaget stikprøvevis kontroller, herunder ved afstemning af kontraktdata-basen, der udgjorde en væsentlig post i regnskabet, i overensstemmelse med de krav, der er til en revision, idet revisor ikke kunne andet end gå ud fra, at afstemningen af kontraktdata-basen med Selskabet D var afstemning med en ekstern part. Revisornævnet har i denne forbindelse lagt vægt på, at indklagede netop modtog materialet til brug for afstemningen af kontraktdata-basen via en tilknyttet konsulent i A A/S. Revisornævnet har herved også lagt vægt på, at indklagede over for bestyrelsen, herunder i revisionsprotokollatet, har anført, at virksomhedens størrelse gjorde, at der ikke på alle områder var muligt med en effektiv funktionsadskillelse og dermed en effektiv kontrol.

Det forhold, at den administrerende direktør også fik tildelt bonus, hvor kontraktdata-basen indgik som en regnskabspost ved stillingtagen til, om krav til bonus var opfyldt, kan ikke føre til et andet resultat.

Revisornævnet har også herved lagt vægt på indholdet i revisionsprotokollaterne herom.

Revisornævnet finder ikke, at klager har bevist, at indklagede ikke vedrørende regnskabsposten værdi af finansielle handelstransaktioner, der er en væsentlig post i regnskabet, har udført en relevant regnskabsanalyse. Revisornævnet har herved lagt vægt på, at stigningen i regnskabsposten er omtalt i revisionsprotokollaterne for 2013 og 2014, hvorfor selskabets bestyrelse selv har haft grundlag for at kunne forholde sig til stigningen.

Henset til indholdet af revisionsprotokollaterne finder Revisornævnet ikke, at klager har bevist, at indklagede ikke har overholdt sin rapporteringspligt.

På denne baggrund frifindes indklagede i forholdene 1 med underpunkter, forhold 2 med underpunkter samt forholdene 3 og 5.

Klagepunkt 4

Indklagede har erkendt, at der burde have været en omtale i anvendt regnskabspraksis om fravigelse i henhold til årsregnskabslovens § 11, stk. 3, og den beløbsmæssige effekt heraf. Indklagede skulle have afgivet et forbehold i sin revisorerklæring herom, jf. dagældende og nugældende erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 2, nr. 2. Ved ikke at have taget dette forbehold, har indklagede tilsidesat god revisorskik.

Det fremgår af årsrapporterne for regnskabsårene 2013 og 2014, at regnskabsposten "værdi af handelstransaktioner" er udtryk for modregning af aktiver og forpligtelser, nemlig en nettoværdi for solgte og købte finansielle kontrakter - uanset der var tale om forskellige modparter ved køb og salg.

Revisornævnet finder, at dette, herunder for så vidt angår en væsentlig post i regnskabet, er i strid med dagældende og nugældende årsregnskabslovs § 13, stk. 1, nr. 8, hvorefter der skal anvendes et bruttoprincip.

Indklagede skulle have afgivet et forbehold i sin revisorerklæring herom, jf. dagældende og nugældende erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 2, nr. 2. Ved ikke at tage dette forbehold, har indklagede tilsidesat god revisorskik.

Det forhold, at ledelsen anså det for en samlet transaktion, idet det var de solgte mængder, der til dels blev afdækket ved et tilsvarende modgående køb, kan ikke føre til et andet resultat. Det forhold, at indklagede i årsregnskabet for 2014 i en note til regnskabsposten fik indsat en udvidet oplysning om bruttoværdierne for solgte henholdsvis købte finansielle kontrakter, kan ej heller føre til et andet resultat."

Revisor blev herefter tildelt en advarsel.

Ganske tilsvarende afgørelse i sag 29/2017. Kendelse af 21. marts 2017. Også afgjort med advarsel.

6.4.4.3. Datering

Revisors dateringer har ofte afgørende betydning for stillingtagen til, om god revisorskik er overholdt. Også i dette beretningsår er der afsagt kendelse i sager, hvor dateringen har været afgørende.

Sag 2/2018. Kendelse af 15. august 2018.

Erhvervsstyrelsen havde rejst klage mod revisor for følgende overtrædelser af god revisorskik:

- a) Ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A A/S for 2014 var revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, overtrådt, idet der ikke var dokumentation for, at der var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for indregnede igangværende arbejder for fremmed regning.
- b) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, samt § 5, stk. 9, i erklæringsbekendtgørelsen var overtrådt i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for B ApS for 2013/14, idet der ikke var dokumentation for, at der var indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis forud for afgivelse af revisionspåtegningen.
- c) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for 2014, idet der ikke var tilstrækkelig dokumentation for revision af selskabets omsætning og modtagne forudbetalinger. Derudover var der for enkelte områder ikke indhentet revisionsbevis forud for afgivelse af revisionspåtegningen.
- d) Erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 7, var overtrådt ved afgivelse af udtalelse om ledelsesberetningen på årsregnskabet for B ApS for 2013/14, idet revisors udtalelse om ledelsesberetningen ikke var modificeret.

Forud for indbringelsen af revisor for Revisornævnet havde Erhvervsstyrelsen i april 2017 truffet afgørelse i sagen, der angik de helt samme klagepunkter, som blev behandlet af Revisornævnet. Erhvervsstyrelsen traf da afgørelse om indbringelse af revisor for Revisornævnet, og Erhvervsstyrelsen meddelte endvidere revisor en påtale for overtrædelse af revisorloven vedrørende de helt samme klagepunkter, som nu blev gjort gældende over for Revisornævnet.

Ved skrivelse af 18. maj 2017 påklagede revisor Erhvervsstyrelsens afgørelse om den meddelte påtale til Erhvervsankenævnet.

Ved kendelse af 29. november 2017 tiltrådte Erhvervsankenævnet Erhvervsstyrelsens afgørelse vedrørende de meddelte påtaler, herunder også for så vidt angår det anførte i Revisornævnets sag under klagepunkt d). Indbringelse af sagen til Revisornævnet havde afventet behandling og afgørelse i Erhvervsankenævnet. Revisor blev fundet skyldig for så vidt angår klagepunkterne a), b) og c) i overensstemmelse med de indgivne klager. For så vidt angår dateringer af årsregnskab og datering af afslutningen af revisionsdokumentationen i revisors arbejdsrapporter fremgår følgende af Revisornævnets præmis til klagepunkt b):

"En revisionspåtegning på et årsregnskab skal dateres den dag, revisionen afsluttes, men kan dog tidligst ske den dag, ledelsen, der aflægger regnskabet, godkender og underskriver dette, jf.

erklæringsbekendtgørelsens - daværende og nuværende - § 5, stk. 9, samt vejledningen hertil.

Revisionsdokumentation skal foreligge forud for revisionspåtegningens afgivelse for at være rettidig, hvilket er særdeles væsentligt for den konklusion, en revisor - som offentlighedens tillidsrepræsentant - afgiver på et årsregnskab. Henset til denne væsentlighed for tidspunkterne ved udførelse af revisionsopgaver er det også væsentligt, at revisor - som offentlighedens tillidsrepræsentant - i sine arbejdsrapporter, i denne sag i det elektroniske system, har korrekt dokumentation for, hvornår der er indhentet den tilstrækkelige og egnede revisionsdokumentation forud for afgivelsen af revisionspåtegningen."

Revisor blev frifundet for så vidt angår klagepunkt d). Følgende fremgår af Revisornævnets præmis herom:

"For så vidt angår klagepunkt d - der angår manglende modificering af indklagedes udtalelse om ledelsesberetningen - lægger Revisornævnet til grund, at indklagede den 30. september 2014 har afgivet erklæring på selskabets årsrapport for regnskabsåret 2013/14 og, at indklagede har fundet oplysningerne i ledelsesberetningen i overensstemmelse med årsregnskabsloven. Klagers påstand om, at selskabet B ApS i

regnskabsåret 2013/14 har modtaget en gældseftergivelse på 1.479.000 kr., som skulle havde den konsekvens, at indklagede burde modificere sin udtalelse om ledelsesberetningen, er ikke dokumenteret i hverken kvalitetskontrollantens erklæring eller arbejds papirer.

Derfor frifindes indklagede for dette klagepunkt.

Det forhold, at det fremgår af sagens akter, at selskabet A A/S har modtaget en gældseftergivelse på 1.479.000 kr., og der således må være tale om en fejlskrift, kan ikke føre til et andet resultat. Revisornævnet har herved lagt vægt på, at sagen gennem flere år har verseret mellem indklagede og offentlige myndigheder, uden forholdet er blevet berigtiget, ligesom Revisornævnet har lagt vægt på, at klagepunktet er klart formuleret som vedrørende årsrapporten for selskabet B ApS for regnskabsåret 2013/14. Hertil kommer, at også indklagede i sine skriftlige besvarelser har påvist, at der ikke forelå en gældseftergivelse i forhold til selskabet B ApS i regnskabsåret 2013/14, uden klager har reageret herpå."

Revisor blev pålagt en bøde på 40.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.6.2.1. (princippet i straffelovens § 81) og afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Sagerne 5/2018, 6/2018 og 7/2018. Kendelse af 15. august 2018.

Eneanpartshaver i selskabet B ApS havde klaget

- 1) over selskabets 2 revisorer samt over revisions selskabet i forbindelse med udlodning fra selskabet B ApS, idet udbyttet i årsregnskabet for 2013, som de to revisorer havde afgivet revisionspåtegning på via revisions selskabet, og som udgjorde 2.000.000,00 kr., skulle udloddes til ejeren og ene anpartshaveren med henblik på at udligne et ulovligt anpartshaverlån for regnskabsåret 2013 og delvis 2014 også i andet end kontanter, hvorfor der skulle udarbejdes en vurderingsberetning, som imidlertid ikke forelå på tidspunktet for afholdelse af generalforsamlingen i anpartsselskabet,
- 2) over selskabets 2 revisorer for regnskabsåret 2013 og over den ene revisor for regnskabsåret 2014 samt over revisions selskabet på grund af mangelfuld angivelse på selskabets selvangivelse vedrørende udbytteskat, og
- 3) over selskabets ene revisor og revisions selskabet for fejl i opgørelse af skattepligtig indkomst for indkomståret 2014.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende realiteten til klagepunkt 1, idet Revisornævnet fandt, at Nævnet havde kompetence til at påkende klagen:

"Realiteten

Revisornævnet lægger til grund, at en vurderingsberetning om udlodning i andre aktiver end kontanter ikke må være udarbejdet efter tidspunktet for den generalforsamling, hvor der træffes beslutning om udlodning i andre værdier end kontanter, i denne sag efter den 18. juni 2014 eller den 19. juni 2014, allerede fordi vurderingsberetningen skal tjene som en del af generalforsamlingens beslutningsgrundlag for en udlodning. Kravet om, at der skal foreligge en vurderingsberetning om udlodning i andre aktiver end kontanter, har alene det fornuftige formål, at beslutningstagerne på den generalforsamling, hvor der træffes beslutning om udlodning i andre værdier end kontanter, skal have overblik over rækkevidden af generalforsamlingens beslutning. Det kan derfor ikke for en revisor - der udfører sit hverv som offentlighedens tillidsrepræsentant - være tvivl om, hvornår i et tidsforløb, vurderingsberetningen skal foreligge for at kunne anvendes til det formål, vurderingsberetningen er udarbejdet.

Ved ikke at have overholdt de - forholdsvis enkle - formelle krav til den tidsmæssige sammenhæng mellem afgivelsen af vurderingsberetningen samt afgivelse af revisionspåtegning og afholdelse af generalforsamlingen for så vidt angår B ApS for regnskabsåret 2013, finder Revisornævnet, at de indklagede har tilsidesat god revisorskik.

Det af de indklagede anførte om, at B ApS' bogholderi først var ajour på det anførte tidspunkt, kan ikke føre til et andet resultat, hvortil bemærkes, at de indklagede i så fald som det mindste kunne have sikret sig, at ledelsen i B ApS blev oplyst om, at der fx skulle afholdes en ekstraordinær generalforsamling.

Det af de indklagede anførte om, at der var sket ændring - og stramning - af regelsættet for ulovlige anpartshaverlån/aktionærlån, og det af de indklagede anførte om, at de tidsmæssige krav i reglerne for afgivelse af vurderingsberetning i forbindelse med udlodning i andre værdier end kontanter i forhold til den besluttende generalforsamling ikke fremstod klare på tidspunktet for erklæringsafgivelsen, samt at der efterfølgende er udarbejdet en vejledning herom, kan ikke føre til et andet resultat."

Klagepunkt 2 blev afvist og klagepunkt 3 var erkendt af revisor.

De to revisorer blev hver især tildelt en advarsel. Revisionsvirksomheden blev frifundet.

Også relevant under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence).

Se også [sag 129/2016](#) i kendelse af 8. februar 2018, der også omhandler datering, under afsnit 6.6.3.1. (ubetinget frakendelse), hvor sagen er refereret. Denne sag er også relevant under afsnit 6.6.2.2. (princippet i straffelovens § 89) og afsnit 6.7. (visse sagsbehandlingsspørgsmål).

6.4.4.4. Going concern og udskudt skatteaktiv

Revisors revision af going concern og udskudt skatteaktiv indgår i mange af de klagesager, som Revisornævnet træffer afgørelse i. I beretningsåret har Revisornævnet truffet afgørelse vedrørende en klage fra Erhvervsstyrelsen, der alene angik disse to poster.

Sag 18/2018. Kendelse af 30. november 2018.

Erhvervsstyrelsen havde rejst klage mod revisor for overtrædelse af revisorlovens § 23, stk. 1, samt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, ved revisors afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A A/S for 2014, idet der ikke var dokumentation for, at der var udført tilstrækkelig planlægning og revisionshandling samt opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for at kunne afgive revisionspåtegning uden forbehold vedrørende going concern og udskudt skatteaktiv. Endvidere at kommunikation til den øverste ledelse ikke var dokumenteret.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmisser:

"For så vidt angår årsrapporten for A A/S for 2014 vedrørende going concern lægger Nævnet til grund, at der, som følge af virksomhedens økonomiske situation, herunder negative årsresultater i regnskabsårene 2011, 2012, 2013 og 2014 og negativ egenkapital i regnskabsårene 2013 og 2014, på tidspunktet for regnskabsaflæggelsen forelå betydelig usikkerhed om selskabets fortsatte drift. Nævnet finder, at indklagede ikke har dokumenteret, at der var planlagt og udført tilstrækkelige revisionshandling vedrørende going concern. Nævnet lægger videre som ubestridt til grund, at indklagedes arbejdspapirer ikke indeholdt nærmere oplysninger om indklagedes viden og overvejelser i forbindelse med revisionen af forudsætningen om fortsat drift.

For så vidt angår årsrapporten for A A/S for 2014 vedrørende udskudte skatteaktiver, der udgør en aktivpost på 2.175.964 kr., svarende til 58,36 % af balancen, og som derved væsentligt overstiger det af indklagede valgte væsentlighedsniveau på 60.000 kr., lægger Nævnet som ubestridt til grund, at selskabet har været underskudsgivende siden stiftelsen i 2008. I en sådan situation skal der foreligge overbevisende dokumentation for, at selskabet som udgangspunkt kan udnytte skatteaktivet indenfor 3-5 år, og såfremt skatteaktivet skal udnyttes over en længere periode, stiller det særlige krav til selskabets evne til at budgettere resultaterne over mere end 5 år. Nævnet finder, at indklagede ikke har dokumenteret at have

planlagt eller udført revisionshandlinger, der dokumenterer muligheden for anvendelse og dermed indregning af det udskudte skatteaktiv.

...

For så vidt angår årsrapporten for A A/S for 2014 vedrørende dokumentation for kommunikation til den øverste ledelse lægger Nævnet til grund, at indklagede ikke har dokumenteret sine drøftelser med ledelsen vedrørende de relevante usikkerheder i årsregnskabet vedrørende selskabets fortsatte drift og udskudte skatteaktiver..."

Revisor, der forud var pålagt bøde af Revisornævnet for tilsvarende tilsidesættelse af god revisorskik, blev i det hele fundet skyldig og pålagt en tillægsbøde på 30.000 kr.

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

6.4.4.5. Skat er klager

En klage indgivet af Skatteministeriet skal altid behandles af Revisornævnet, jf. revisorlovens § 44, stk. 6. Skat har således efter lovbestemmelsen altid en retlig interesse i at få sin klage behandlet. Klager over en revisor modtaget fra Skat adskiller sig fra andre klagesager i det væsentlige ved, at Skat forud for indgivelsen af klagen har behandlet en skattesag mod revisors klient, og i den forbindelse har Skat gennemgået det regnskabsmateriale, der ligger til grund for klientens skattebetaling. Der er i beretningsåret truffet en del afgørelser, hvor Skat har indbragt en revisor for Revisornævnet, og hvor afgørelserne illustrerer, at Skats gennemgang og krav til skatteyder, ikke direkte kan overføres til kravene til skatteydere revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Sag 126/2017 og 127/2017. Kendelse af 26. januar 2018.

Skat havde rejst klage mod 2 revisorer for følgende:

Klagepunkterne 1-3): Begge revisorer havde tilsidesat erklæringsbekendtgørelsens § 7 stk. 2, nr. 1, ved i årsrapporterne for 2011, 2012 og 2013 for A ApS under konkurs at have undladt i erklæring at medtage supplerende oplysning om selskabets overtrædelse af skattekontrollovens § 7 A om indberetning af rådighed for indirekte eneanpartshaver og direktør B og ægtefælle C over bil, motorcykel og lejet lejlighed til beboelse. Revisorernes erklæring var herved i strid med revisorlovens § 16, stk. 1, om god revisorskik og adfærd som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Klagepunkt 4): Begge revisorer havde tilsidesat erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, nr. 1, ved i årsrapporterne for 2011 og 2012 for S ApS under konkurs at have undladt at medtage forbehold om, at der i regnskabsmæssige udgifter var medtaget driftsfremmede udgifter. I tilslutning hertil var der tillige uberettiget afløftet indgående moms af de driftsfremmede udgifter. Revisorernes erklæring var herved i strid med revisorlovens § 16, stk. 1, om god revisorskik og adfærd som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis:

"Klagepunkt 1

Revisornævnet har for så vidt angår årsrapporten for A ApS under konkurs for regnskabsårene 2011, 2012 og 2013 lagt til grund, at selskabet har undladt at efterkomme pligten til løbende at foretage indberetning af skattepligtig værdi af rådighed for C over selskabets leasede motorcykel. Selskabets ledelse kunne for disse undladelser ifalde ansvar efter skattekontrollovens § 14.

Nævnet lægger imidlertid til grund, at de indklagede hverken vidste eller ved deres revision – som offentlighedens tillidsrepræsentanter - burde have haft kendskab hertil. Nævnet lægger ved denne bevisvurdering vægt på, at det ikke er godtgjort, at det indledningsvis kom til de indklagedes kundskab, at selskabet rådede over en leaset motorcykel, og at de, da de blev bekendt med eksistensen af motorcyklen,

blev oplyst om, at den alene blev anvendt i udstillingsmæssig sammenhæng. Det er ikke for Nævnet godtgjort, at de indklagede har haft anledning til at betvivle rigtigheden af denne oplysning. Herefter frifindes de indklagede for dette klagepunkt.

Klagepunkt 2

Revisornævnet har for så vidt angår årsrapport for A ApS under konkurs for regnskabsårene 2011, 2012 og 2013 lagt til grund, at selskabet har undladt at efterkomme pligten til løbende at foretage indberetning af skattepligtig værdi af rådighed for B over selskabets lejede lejlighed. Selskabets ledelse kunne for disse undladelser ifalde ansvar efter skattekontrollovens § 14.

Nævnet lægger imidlertid til grund, at de indklagede hverken vidste eller ved deres revision – som offentlighedens tillidsrepræsentanter - burde have haft kendskab hertil. Nævnet lægger ved denne bevisvurdering vægt på, at selskabet var registeret på adressen, og at det ikke er godtgjort, at de indklagede havde anledning til at undersøge om lejemålet blev anvendt til privat bolig, også når henses til, at de indklagede ikke udarbejdede B og C's private regnskaber. Herefter frifindes de indklagede for dette klagepunkt.

Klagepunkt 3

Revisornævnet har for så vidt angår årsrapport for A ApS under konkurs for regnskabsårene 2011, 2012 og 2013 lagt til grund, at selskabet har undladt at efterkomme pligt til løbende at foretage indberetning af skattepligtig værdi af rådighed for B over selskabets leasede biler og lejlighed. Selskabets ledelse kunne for disse undladelser ifalde ansvar efter kildeskattelovens § 74 og skattekontrollovens § 14.

Nævnet lægger imidlertid til grund, at de indklagede hverken vidste eller ved deres revision – som offentlighedens tillidsrepræsentant - burde have haft kendskab hertil. Nævnet lægger ved denne bevisvurdering vægt på, at de indklagede i årsrapporten i 2011 afgav supplerende oplysning om manglende beskatning af fri bil, og at der skete en efterangivelse af denne, men at de indklagede ved generalforsamlingen den 9. december 2011 blev oplyst om, at C og B ikke disponerede over fri bil, ligesom de indklagede oplyste C og B om konsekvensen af, at de alligevel anvendte selskabets biler til privat brug. Det er ikke for Nævnet godtgjort, at de indklagede har haft anledning til at betvivle rigtigheden af de oplysninger, der blev givet i 2011.

Herefter frifindes de indklagede for dette klagepunkt.

Klagepunkt 4

Revisornævnet har for så vidt angår de omhandlede faktureringer fra C til A ApS under konkurs i regnskabsårene 2011 og 2012 lagt til grund, at de anførte faktureringer alene er foretaget med det formål at foretage udligning af selskabets tilgodehavende hos C.

Nævnet bemærker indledningsvis, at revisor som udgangspunkt må kunne lægge de oplysninger, som selskabets ledelse meddeler, til grund for sin revision, medmindre der er konkret anledning til at tvivle på rigtigheden af sådanne oplysninger.

Nævnet bemærker endvidere, at de omhandlede faktureringer udgør beløb, der i forhold til selskabets balance er betydelige, herunder medfører særligt fakturaen på 900.000 kr. eksklusive moms af 30. juni 2011 indebærer en afgørende forrykkelse af regnskabsperiodens resultat. Dette må i sig selv medføre, at kravene til revisors agtpågivenhed øges.

Nævnet må imidlertid, som sagen foreligger oplyst, lægge til grund, at de indklagede ved udarbejdelsen af årsrapporterne af C fik oplyst, at han havde udført en lang række vinduespoleringsopgaver for selskabet samt, at han havde præsteret en stor arbejdsindsats for selskabet, hvilket dannede grundlag for faktureringerne. Henset til de begrænsede oplysninger der i øvrigt foreligger for Nævnet, finder Nævnet ikke med den fornødne sikkerhed at kunne statuere, at de indklagede har handlet i strid med god revisionsetik. Herefter frifindes de indklagede tillige for dette klagepunkt."

Begge revisorer blev frifundet for alle klagepunkter.

Også relevant under afsnit 6.7. (visse sagsbehandlings spørgsmål).

Sag 8/2017. Kendelse af 6. april 2018.

Skat havde fremsat 5 klager for tilsidesættelse af god revisorskik over for revisor, der havde foretaget revision af en vekselvirksomhed, A ApS.

1. Fordi revisor ikke havde taget forbehold for manglende revisionsbevis på grund af utilstrækkeligt bogholderi. Selskabets bogholderi indeholdt ikke registrering af alle transaktioner, hvorfor bogholderiet ikke kunne danne grundlag som beviset for selskabets økonomiske resultat og økonomiske stilling.
2. Revisor skulle have afgivet supplerende oplysning om, at lovgivning om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale ikke var overholdt.
3. og 4. Revisor skulle have taget forbehold for værdiansættelsen af indeståendet på bankkontoen og taget forbehold for manglende revisionsbevis for gældsposten pengekreditorer under kortfristet gæld.
5. Der manglede revisionsprotokollat til årsrapporten.

Følgende fremgår af Revisornævnets kendelse vedrørende klagepunkt 1:

Revisornævnet lægger de af Skat fremlagte dokumenter, herunder revisorerklæringer og faktiske oplysninger vedrørende møder mellem Skat og virksomhedens ledelse og ledelsens repræsentant, B fra revisionsfirmaet C ApS, til grund.

"Indledningsvis bemærkes, at den tidligere revisor i sin revisorerklæring for regnskabsåret 2012 på årsrapporten for A ApS har taget forbehold og afgivet afkræftende konklusion samt i forbeholdet blandt andet anført, at en væsentlig del af selskabets bilagsmateriale syntes at mangle, hvorfor det ikke havde været muligt fuldt ud at gennemføre planlagte revisionshandlinger og, at selskabets kassebeholdning opgjort og målt til 1.024.610 kr. ikke kunne verificeres. Det fremgår af den hertil knyttede revisionsprotokol af samme dato yderligere blandt andet, at det ikke havde været muligt at få verificeret størrelsen af selskabets kassebeholdning, der forekom at være ualmindelig og uforholdsmæssig stor.

Revisornævnet lægger til grund, at indklagede var bekendt med - eller burde være bekendt med - indholdet af såvel revisorerklæringen som revisionsprotokollen for regnskabsåret 2012 for A ApS.

På denne baggrund og når henses til virksomhedens karakter - køb og salg af valuta i væsentligt omfang - finder Revisornævnet, at indklagede i forbindelse med sin planlægning og udførelse af revisionsopgaven skulle have sin opmærksomhed særlig rettet mod de forhold, der havde givet anledning til den for året forud herfor afgivne afkræftende revisionskonklusion, herunder om selskabets interne regnskabsprocedurer og forretningsgange ved - eventuel stikprøvevis - revision kunne konstateres at være af en sådan kvalitet, at et fornødent og tilstrækkeligt revisionsbevis kunne opnås.

Klagepunkt 1

Fire af Revisornævnets medlemmer - ...- udtaler følgende:

Det fremgår, at B fra Revisionsfirmaet C ApS, ved møde med Skat den 8. oktober 2015 som revisor for A ApS, oplyste, at A ApS i 2013 ikke brugte kasseregistrering, men at der i stedet i hver butik alene fandtes tre skuffer med en mindre beholdning af forskellige valutaer. Det fremgår af Skats oplysninger til sagen, at repræsentanternes besøg samme dag på A ApS' forretningssted på [adresse], den 8. oktober 2015, konstaterede, at B's oplysning herom var korrekt.

Revisornævnet lægger videre til grund, at - på trods af hjemmel i Skattekontrollens § 6 A, stk. 2, til at få materiale, der udgør grundlaget for de oplysninger, der skal indberettes til Skat - har Skat ikke modtaget selskabets kasserapporter for 2013 eller efterfølgende år.

På denne baggrund lægger Revisornævnet til grund, at selskabet A ApS i 2013 ikke producerede daglige kasseregistreringer, ikke anvendte noget kasseapparat samt, at ingen fra selskabet A ApS foretog bogføring for selskabet. Revisornævnet har ved denne bevisvurdering også lagt vægt på oplysningen i brevet af 12. september 2016 fra A ApS' advokat til Skat, hvoraf det fremgår, at alt regnskabsmateriale 2 gange årligt blev afleveret til B med henblik på bogføring samt, at "D" intet personligt har bogført.

De af indklagede til Revisornævnet fremlagte bilag - opgørelse over køb og salg af valuta fra 31. januar 2013, opgørelse over valutabeholdninger den 31. januar 2013 og afstemning af omsætning for butikken i [adresse] inklusive lagerlister (valutabeholdning), månedlige avanceopgørelser og den samlede avanceopgørelse - som eksempler på grundbilag, der efter indklagedes oplysning forefindes hos indklagede

dækkende hele regnskabsåret 2013, kan på den ovenfor anførte baggrund ikke føre til en ændret bevisvurdering.

Revisornævnet lægger som følge af ovenstående til grund, at de af indklagede vedlagte bilag - opgørelse over køb og salg af valuta fra 31. januar 2013 og opgørelse over valutabeholdninger den 31. januar 2013 - udgør grundlaget for indklagedes stikprøver, samt at det af indklagede fremlagte bilag - afstemning af omsætning for butikken i [adresse] inklusive lagerlister (valutabeholdning), månedlige avanceopgørelser og den samlede avanceopgørelse - har været det væsentligste grundlag for indklagedes revisionsbevis, der således har bestået af rapporter over samlede daglige, månedlige eller årlige opgørelser, men at der ikke herudfra har kunnet følges et transaktionsspor ned til hver enkelt transaktion for så vidt angår valutahandlen/veksling. Da selskabets hovedaktivitet er køb og salg af valuta med en årlig omsætning på 370.423.239,46 kr., finder Revisornævnet, at indklagede burde have påset - og stikprøvevis kontrolleret - fx den daglige omsætninger ned til den enkelte transaktion. Revisornævnet har ved denne vurdering lagt vægt på, at indklagede vidste - eller i hvert fald burde vide - at de af ham anvendte rapporter blev genereret på baggrund af et registreringssystem, som blev ajourført særskilt, som ikke havde sammenhæng med bogholderiet, og hvorefter det ikke var muligt at identificere de enkelte konkrete transaktioner, idet Revisionsfirmaet C, varetog al bogføring to gange årligt. Revisornævnet har videre lagt til grund, at indklagede - idet der ikke er oplysninger herom - ikke har foretaget kasseeftersyn, herunder uanmeldte kasseeftersyn, på forretningsstederne eller i øvrigt på forretningsstederne kontrolleret forretningsgangene på trods af den forrige revisors revisorerklæring for regnskabsåret 2012, og idet det ikke fremgår af indklagedes revisorprotokollat for regnskabsåret 2013, hvorvidt og om selskabet har ændret på sin bogføring, registrering af daglige transaktioner/vekslinger og forretningsgange.

Revisornævnet finder det på ovenstående baggrund bevist, at indklagedes revisionsbevis har været utilstrækkeligt, hvilket indklagede burde have taget forbehold for på årsrapporten for A ApS for 2013, jf. nugældende og dagældende § 6, stk. 1, nr. 2, i erklæringsbekendtgørelsen. Indklagede burde endvidere som konsekvens heraf have afgivet en afkræftende konklusion. Indklagede har herved handlet i strid med god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Ét af Revisornævnets medlemmer - ... - udtaler følgende:

Med henvisning til at klagepunktet ikke er konkretiseret i fornødent omfang, samt idet dette medlem ikke finder det bevist, at væsentlig dokumentation for enkelttransaktioner mangler, frifindes indklagede for klagepunkt 1.

Der træffes afgørelse i overensstemmelse med flertallet.

Et enigt Revisornævn udtaler følgende:

Revisornævnet finder det endvidere bevist, at der ikke i A ApS i regnskabsåret 2013 var etableret et bogholderi, hvori der kunne og skulle foretages bogføring af løbende transaktioner, hvilket er i strid med bogføringslovens § 7. Virksomheden A ApS er ikke en virksomhed, der på grund af art og omfang ikke er i stand til at registrere køb eller salg, således at daglige kasseopgørelser kan danne grundlag for bogføringen. Indklagede var - eller burde være - bekendt med dette forhold. Indklagede burde derfor i sin revisorerklæring på årsrapporten for A ApS for 2013 have afgivet en supplerende oplysning om, at selskabets ledelse kunne ifalde strafansvar for manglende overholdelse af reglerne i bogføringsloven om udarbejdelse af bogholderi. Ved ikke at afgive denne supplerende oplysning har indklagede overtrådt - nugældende og dagældende - erklæringsbekendtgørelses § 7, stk. 2, nr. 1, og herved handlet i strid med god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1."

Revisor blev endvidere af det samlede nævn fundet skyldig i de øvrige klagepunkter.

Revisor, der tidligere forud for dette forhold var idømt en bøde af Revisornævnet, blev ikendt en tillægsbøde på 50.000 kr.

Ved kendelse af 12. juni 2018 blev ovennævnte kendelse genoptaget på baggrund af revisors anmodning herom, idet revisor fremlagde yderligere oplysninger vedrørende sin økonomi, hvorfor revisor anmodede om nedsættelse af bøden. Efter fornyet behandling i Revisornævnet blev bøden fastholdt.

Også relevant under afsnit 6.4.1. (erklæringsafgivelse) og 6.6.2.2. (princippet i straffelovens § 89).

Sag 36/2017. Kendelse af 6. april 2018.

Skat havde indbragt revisor for Revisornævnet og klaget over, revisors tilsidesættelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, og erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, nr. 1, ved i årsrapport for A ApS for årene 2012, 2013 og 2014 at have undladt at medtage supplerende oplysning om selskabets overtrædelse af skattekontrollovens § 7 A og 7 C om indberetning af rådighed for direktør over firmabil.

Revisor blev fundet skyldig. Revisornævnet skrev blandt andet i sin præmis følgende:

"...

Nævnet finder, særligt henset til virksomhedens karakter af en mindre hovedaktionærvirksomhed, og til indklagedes viden om, at selskabet havde en bil til rådighed, at indklagede burde have anmodet om oplysninger om hovedaktionærens eventuelle anvendelse af bilen. Nævnet bemærker, at revisor har særlig anledning til at forholde sig til spørgsmålet om fri bil i mindre og mellemstore hovedaktionærselskaber, jfr. FSR's notat af 15. juni 2015 om revisors arbejde i forbindelse med skatteopgaver i sådanne selskaber. Nævnet finder, idet der i sagen er tale om ikke uvæsentlige beløb, og idet selskabets ledelse på baggrund af bestemmelserne i skattekontrollovens § 14, kunne ifalde strafansvar for undladelsen af indberetningen til SKAT, at indklagede revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant burde have afgivet en supplerende oplysning.

..."

Revisor blev tildelt en advarsel.

Også relevant under afsnit 6.7. (visse sagsbehandlingsspørgsmål).

Sag 65/2015. Kendelse af 15. august 2018.

Skat havde rejst klage mod revisor for i årsrapporterne for regnskabsårene 1. juli 2009 til 30. juni 2010, 1. juli 2010 til 30. juni 2011 og 1. juli 2011 til 30. juni 2012 for selskabet A ApS at have overtrådt 1) erklæringsbekendtgørelsen ved ikke at have taget forbehold for afholdte private udgifter, der var udgiftsført som driftsfremmede omkostninger, og ved ikke at have taget forbehold for uberettiget afløftning af merværdiafgift af det udgiftsførte driftsfremmede beløb for regnskabsåret 2011/2012, samt endvidere at have overtrådt 2) erklæringsbekendtgørelsen ved ikke at have afgivet supplerende oplysning om ledelsens ansvar for mulig overtrædelse af skattekontrollovens § 7 om udbetaling af godtgørelse for befordring til direktør og hovedanpartshaver.

Sagens behandling i Revisornævnet havde afventet Landsskatterettens afgørelse vedrørende selskabet, idet sagen i Landsskatteretten omhandlede skattetekniske forhold.

Revisor blev i det hele fundet skyldig. Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

"Selv om det - også for en revisor - i nogle tilfælde kan være vanskeligt at afgøre, hvorvidt en række udgifter er afholdt med henblik på at erhverve, sikre eller vedligeholde selskabets indkomst, og om en udgiftsafholdelse kan skønnes at have en direkte og umiddelbar forbindelse med afholdelsen af udgiften og erhvervelsen af indkomsten, finder Revisornævnet, når der henses til selskabets karakter, den forholdsvise størrelse af de afholdte udgifter, karakteren af udgifterne samt det forhold, at afholdelsen af udgifterne i det væsentlige alle må antages at være kommet hovedanpartshaveren til gode, at indklagede for de pågældende regnskabsår og skatteår har tilsidesat god revisorskik, jf. - dagældende og nugældende - erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 1, nr. 1, ved ikke at have taget forbehold i de 3 årsrapporter for A ApS for afholdelse af private udgifter og som følge deraf uberettiget afløftning af merværdiafgift på 31.696 kr. i regnskabsåret 2011/12. Revisornævnet har ved sin vurdering tillige lagt vægt på, at indklagede ikke har

afgivet oplysninger - herunder med vedlæggelse af dokumentation fra sine arbejdspapirer - om, hvorvidt der er foretaget stikprøvevis kontrol af bilagsmaterialet, hvilket ville have været en adækvat og relevant revisionshandling, og hvad en sådan kontrol i givet fald har medført af spørgsmål og svar fra revisor til klient.

Revisornævnet har endvidere fundet det bevist, at indklagede, der også afgav assistanceerklæring til brug for selskabets selvangivelser, som det mindste - som offentlighedens tillidsrepræsentant - burde have undersøgt udbetalinger af befordring til direktøren og hovedanpartshaveren, idet sådanne udbetalinger i et selskab som A ApS findes at være såvel grundlæggende som væsentlige ved en revision. Ved ikke at have afgivet supplerende oplysning i de 3 årsrapporter for A ApS om, at virksomhedens ledelse ved at undlade at foretage indberetning til Skat og undlade at indeholde A-skat og AM-bidrag kunne ifaldet ansvar - hvilket er kravet til, at der skal afgives en supplerende oplysning - har indklagede overtrådt - dagældende og nugældende - erklæringsbekendtgørelses § 7, stk. 2, nr. 1, og derved tilsidesat god revisorskik."

Revisor, der forud ved Revisornævnets kendelser af 21. oktober 2013, af 17. februar 2015 og af 16. december 2015, hvor revisor var blevet fundet skyldig i at have tilsidesat god revisorskik og pålagt bøde på 50.000 kr., tillægsbøde på 150.000 kr. og ikke pålagt nogen tillægsbøde, blev i denne sag efter princippet i straffelovens § 89 ikke pålagt nogen tillægsbøde.

Også relevant under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence) og afsnit 6.6.2.2. (princippet i straffelovens § 89).

6.4.4.6. Øvrige

Sag 4/2017. Kendelse af 12. januar 2018.

En privat klager havde klaget over, at revisor 1) siden 2012 og indtil 2015 fejlagtigt havde registreret en forkert fremførelsesberettiget underskudssaldo, 2) havde bekræftet, at underskuddet fra A ApS fortsat kunne bruges, og 3) havde påtaget sig at indberette selvangivelse for klager for indkomståret 2014. Følgende fremgår af Revisornævnets præmis om sagens realitet:

"Klagepunkt 1 og 2

Revisornævnet har forstået klagepunktet således, at det gøres gældende, at indklagede siden 2012 og indtil 2015 fejlagtigt har opført en forkert fremførelsesberettiget underskudssaldo i specifikationshæfterne, og at indklagede har bekræftet, at underskuddet fra A ApS fortsat kunne bruges.

Nævnet har forstået indklagedes indlæg således, at det gøres gældende, at den fejl, der klages over, ikke fremgår af de af indklagede udarbejdede årsrapporter, men fremgår af de af indklagede udarbejdede specifikationshæfter, der ikke er påført en påtegning fra indklagede, der udtrykker nogen grad af sikkerhed. Nævnet har endvidere forstået indklagedes indlæg således, at indklagede erkender, at indklagede har opført en forkert fremførelsesberettiget underskuds saldo i specifikationshæfterne. På denne baggrund, og idet Revisornævnet ved de fremlagte dokumenter og de oplyste omstændigheder finder, at indklagede i forbindelse med sin revision burde have set, at klagers holdingselskabs sambeskatningsindkomst ved salg af kapitalinteresser i B ApS skulle have været reduceret med de negative resultater dattervirksomheden havde realiseret i sambeskatningsperioden, og at den fremførelsesberettigede underskudssaldo i specifikationshæfterne ikke var korrekt opgjort, samt da indklagede herunder navnlig ved mail af 21. marts 2013 har bekræftet, at underskuddet fra A ApS fortsat kunne bruges, er det bevist, at indklagede ikke har udvist professionel kompetence og fornøden omhu og dermed har tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16.

Klagepunkt 3

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) Herefter er Nævnet kompetent til at behandle klagen også over indklagedes adfærd i forbindelse med

eventuel manglende indsendelse af selvangivelse. På baggrund af det i sagen oplyste, herunder navnlig mailkorrespondancen af 8. og 15. juni 2016 mellem indklagede og klager, hvoraf fremgår, at indklagede efterspørger adgang til at indgive selvangivelse for klager, finder Nævnet, at klager havde en berettiget forventning om, at indklagede havde påtaget sig at indberette selvangivelse for klager for indkomståret 2014. Herefter finder Nævnet, at indklagede ikke har udvist professionel kompetence og fornøden omhu og dermed har tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16.

Da forholdene er begået forud for Nævnets kendelse af 21. november 2016, ved hvilken indklagede blev pålagt en advarsel, skal Nævnet tage stilling til, om der ved en samtidig påkendelse af de nu foreliggende forhold, og de forhold, der var omfattet af den tidligere kendelse, ville være blevet pålagt indklagede en højere straf, jf. princippet i straffelovens § 89. Nævnet bemærker, at princippet i straffelovens § 3 ligeledes skal finde anvendelse, og at det ved ændringen af revisorloven ved lov nr. 631 af 8. juni 2016, der trådte i kraft den 17. juni 2016, er forudsat, at forhold, der tidligere ville have medført bøder på op til 25.000 kr., fremover vil kunne afgøres med en advarsel. På denne baggrund skønner Nævnet, at samtidig påkendelse ikke ville have medført en højere straf. Der pålægges herefter ikke indklagede nogen tillægsstraf."

Revisor blev således fundet skyldig, men ikke pålagt nogen tillægsstraf.

Også relevant under afsnit 6.4.2. (ikke udelukkende til hvervgivers brug) og afsnit 6.4.6. (adfærds mangler).

Sag 19/2017. Kendelse af 29. januar 2018.

Revisors tidligere klient havde klaget over revisor fordi 1), revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, ved ikke at have afgivet supplerende oplysning i sin revisionspåtegning på årsregnskaberne for regnskabsåret 2011 for ApS om manglende momsangivelse vedrørende husleje fra søsterselskabet B ApS, hvilken undladelse ledelsen kunne ifalde erstatnings- eller strafansvar for, og fordi 2), revisor havde overtrådt god revisorskik ved i forbindelse med sin revisionspåtegning på årsregnskabet for regnskabsåret 2012 A ApS ikke at have rådgivet tilstrækkeligt vedrørende manglende løbende momsangivelser.

Revisor blev fundet skyldig i klagepunkt 1, som revisor havde erkendt, og frifundet i klagepunkt 2.

Revisor blev tildelt en advarsel.

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

Sag 40/2017. Kendelse af 13. marts 2018.

Erhvervsstyrelsen havde rejst klage mod revisor for overtrædelse af dagældende erklæringsbekendtgørelse § 6, stk. 2, nr. 2, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A revisionsaktieselskab for 2014/15, idet der ikke var taget forbehold for overtrædelser af årsregnskabsloven. Erhvervsstyrelsen anførte endvidere, at overtrædelserne burde have medført en afkræftende konklusion på årsregnskabet for A revisionsaktieselskab for 2014/15.

Af Revisornævnets kendelse fremgår blandt andet følgende:

"...

På denne baggrund er det bevist af klager, at der er i regnskabsårene 2008/09 til 2013/14 på årsrapporterne for revisionsvirksomheden A Revisionsaktieselskab i alt er afskrevet 1.177.000 kr. for lidt på goodwill i overensstemmelse med den af klager foretagne beregning, samt at den beløbsmæssige effekt på de 1.177.000 kr., reduceret med udskudt skat skulle have været korrigeret direkte på egenkapitalen som følge af, at der fejlagtigt var indregnet restværdi vedrørende goodwill på 3.000.000 kr. i perioden fra 2008/09 til 2013/14, hvilket må betragtes som en fundamental fejl. Revisornævnet har herved tillige lagt vægt på det af indklagede fastsatte væsentlighedsniveau på 60.000 kr. samt, at selskabets egenkapital pr. 30. juni 2014 i årsrapporten før korrektion udgjorde 1.969.000 kr.

Revisornævnet finder det endvidere bevist af klager, at sammenligningstallene i årsrapporten 2014/15 for det tidligere regnskabsår burde være tilpasset, jf. årsregnskabslovens § 52, stk. 2.

Ved ikke at have taget forbehold herfor har indklagede overtrådt erklæringsbekendtgørelsens - dagældende og nugældende - § 6 og dermed tilsidesat god revisorskik.

Revisornævnet finder endvidere, at klager har godtgjort, at ændringen af skønnet vedrørende selskabets goodwill for så vidt angår såvel ændring af afskrivningsperiode som restværdi ikke er tilstrækkeligt uddybet og forklaret i årsrapporten under den regnskabsmæssige begrebsramme og således ikke opfylder kravet i årsregnskabslovens § 54, hvorefter ændrede skøn skal forklares, ligesom den beløbsmæssige indvirkning på aktiver, passiver, den finansielle stilling og resultat så vidt muligt skal oplyses. Ved ikke at have taget forbehold herfor har indklagede overtrådt erklæringsbekendtgørelsens - dagældende og nugældende - § 6 og dermed tilsidesat god revisorskik.

Revisornævnet finder på baggrund af det ovenfor anførte, at klager endvidere har bevist, at de konstaterede fejl er såvel væsentlige som gennemgribende, og at indklagede som det mindste skulle have afgivet en "bortset fra" konklusion på årsrapporten for regnskabsåret 2014/15 for revisionsvirksomheden A Revisionsaktieselskab. Ved ikke at have afgivet i det mindste en sådan konklusion har indklagede tilsidesat god revisorskik."

Revisor blev pålagt en bøde på 30.000 kr.

Sagerne 21 og 39/2017. Kendelse af 6. april 2018.

En privat klager havde indbragt 2 revisorer for Revisornævnet og fremsat klage over, at der i en haveforenings årsrapport for 2016 a) manglede indregning af indmeldelses- og vurderingsgebyrer, b) uretmæssigt var sket nedsættelse af vurderingsgebyret, og c) der manglede specifikation af regnskabsposten honorarer.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis til klagepunkterne a og c:

"Ad klagepunkt a)

Nævnet lægger til grund, at det af årsregnskabet for 2016 for Haveforeningen A fremgår, at indmeldelses- og vurderingsgebyrer udgør henholdsvis 1.200 kr. og 1.500 kr., mens det af bestyrelsens beretning fremgår, at der har været henholdsvis 38 og 48 indmeldelser og vurderinger i 2016 i foreningen. Nævnet finder på denne baggrund, at indmeldelsesgebyrer og vurderinger er indført ukorrekt under regnskabsposten driftsindtægter. Nævnet lægger videre til grund, at det af foreningens årsregnskab for 2016 fremgår, at indtægterne udgør ca. 3,7 millioner kr., hvorfor de manglende indbetalinger ikke udgør en væsentlig andel heraf. Nævnet lægger videre til grund, at de indklagede bevidst har valgt at undlade at medtage indbetalingerne i årsregnskabet. Nævnet finder på denne baggrund, at de indklagede burde have medtaget indbetalingerne i årsregnskabet, idet indbetalingerne er sket direkte til foreningen. De indklagede har ved bevidst at have undladt at medtage indbetalingerne i årsregnskabet for 2016 for Haveforeningen A overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

De indklagede findes således skyldige i det rejste klagepunkt.

...

Ad klagepunkt c)

Nævnet lægger til grund, at regnskabsposten "honorar" ikke er specificeret i årsregnskabet for 2016 for Haveforeningen A. Nævnet finder dog ikke, at de indklagede burde have påpeget, at ledelsen ikke havde specificeret denne regnskabspost i årsregnskabet for 2016.

Da der ikke er et sådant specificationskrav i regnskaber omfattet af Klasse A, frifindes de indklagede for det rejste klagepunkt."

Klagepunkt b blev afvist af Revisornævnet. De indklagede blev begge tildelt en advarsel.

Også relevant under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence).

Sag 37/2017. Kendelse af 6. april 2018.

Erhvervsstyrelsen havde rejst klage mod revisor for følgende overtrædelser af god revisorskik:

- a) Revisor havde ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskabet for B A/S for 2014 overtrådt dagældende erklæringsbekendtgørelse § 10, stk. 1, idet der ikke var taget forbehold for forkert klassifikation af ulovlige aktionærlån.
- b) Revisor havde ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskabet for B A/S for 2014 overtrådt god revisorskik, idet der forelå mangelfuld dokumentation for værdiansættelse af et væsentligt tilgodehavende.
- c) Revisor havde ved revisionen af årsregnskabet for B A/S for 2014 overtrådt dagældende erklæringsbekendtgørelse § 6, stk. 2, nr. 2, idet der ikke var taget forbehold for manglende oplysning om en sikkerhedsstillelse.

Revisor blev fundet skyldig i alle klagepunkter og tildelt en advarsel.

Sagerne 41/2017 og 42/2017. Kendelser af 2. maj 2018.

Revisors 2 klienter, to selskaber, indklagede revisor og den revisionsvirksomhed, hvor igennem revisors revisionspåtegninger var afgivet, for tilsidesættelse af god revisorskik vedrørende en række oplyste klagepunkter.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets kendelser:

"Det er klager, der i en klagesag, der indbringes for Revisornævnet, skal bevise, at klagen er begrundet og rigtig. Mod indklagedes benægtelse, og fordi klager ikke har dokumenteret sine klagepunkter, finder Revisornævnet ikke, at klager med den fornødne sikkerhed har bevist, at klagen er begrundet og rigtig i et sådant omfang, at indklagede kan findes skyldig og idømmes en disciplinærstraf. Derfor frifindes indklagede i det hele for alle klagepunkter.

På denne baggrund - idet revisionselskabets ansvar er et accessorisk ansvar, jf. revisorlovens § 44, stk. 6, - frifindes også den indklagede revisionsvirksomhed, A Revisionsanpartsselskab."

Som anført blev revisor og revisionsvirksomheden frifundet.

Sag 8/2018. Kendelse af 31. august 2018.

Kurator i konkursboet i selskabet A ApS havde klaget over selskabets revisor, der havde afgivet revisionspåtegning på regnskab for selskabet B ApS. Klagen angik, at revisors konklusion om, at selskabets egenkapital på tidspunktet for genoptagelse af virksomheden svarede til selskabskapitalen var udokumenteret, og at revisors konklusion om, selskabet ikke havde ydet lån til selskabsdeltagere, var udokumenteret. Endvidere var der klaget over, at revisor havde tilsidesat sin opbevaringspligt efter revisorlovens § 23, ved ikke at være i besiddelse af de dokumenter, der lå til grund for hans erklæring, og som skulle være opbevaret af ham.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis herom:

"Indklagede har afgivet en erklæring med høj grad af sikkerhed til brug for anmodning om genoptagelse af A ApS, og han har således erklæret sig om selskabskapitalens tilstedeværelse, samt at der ikke er ydet ulovlige lån til selskabets ledelse.

På baggrund af den af klager medsendte opgørelse over anmeldte krav efter konkursdekretets afsigelse den 3. november 2016, hvoraf det fremgår, at der var forfaldne fakturaer for mindst 1.710.143,90 kr. forud for revisors afgivelse af erklæring den 15. oktober 2014 finder Revisornævnet, at det må have formodningen mod sig, at selskabskapitalen fortsat var til stede på erklæringstidspunktet den 15. oktober 2014. Det er imidlertid op til klageren, at bevise, at klagen er begrundet. Revisornævnet bemærker, at klager som kurator må antages at have adgang til det konkursramte selskabs regnskabsmateriale og bogføring. Klager

har ikke fremlagt materiale, bortset fra ovennævnte kontoudtog, der kan belyse på hvilket grundlag indklagede afgav erklæringen af 15. oktober 2014, der er grundlaget for klagen. Klager har heller ikke for Revisornævnet oplyst, at han ikke er i besiddelse af sådant materiale. Revisornævnet må derfor lægge til grund, at sådant materiale stadig er tilstede og klager er herefter, som den der indgiver klage, nærmest til at fremlægge det.

Særligt for så vidt angår spørgsmålet om hvorvidt indklagede kunne lægge en erklæring fra selskabets direktion til grund, bemærkes, at spørgsmålet om hvorvidt revisor kan lægge en sådan erklæring til grund må afhænge af de konkrete forhold. I lyset af den manglende dokumentation fra klager finder Revisornævnet det imidlertid ikke godtgjort, at indklagede i denne forbindelse har tilsidesat god revisionskik."

Revisor blev frifundet.

Også relevant under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence).

Sag 13/2018. Kendelse af 5. november 2018.

Klager, der var tidligere formand for bestyrelsen i et forsikringselskab og udbytteberettiget medlem i selskabet, klagede over den revisor, der havde udført revision af og afgivet revisionspåtegning på flere af forsikringselskabets årsrapporter, der var afgivet under behandlingen selskabets solvente likvidation. Følgende klagepunkter var fremsat:

"I forbindelse med indklagedes afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2014, 2015 og 2016 og for så vidt angår klagepunkterne 5 og 6 også regnskabsåret 2017 for Forsikringselskabet A i likvidation har indklagede tilsidesat god revisorskik således:

1. Indklagede har ved ikke at have afholdt generalforsamling i Forsikringselskabet A i likvidation siden 22. april 2014 overtrådt god revisorskik, idet indklagede dels skulle have været valgt af generalforsamlingen for at kunne afgive revisionspåtegninger på regnskaberne, dels var forpligtet til selv at indkalde til generalforsamling med henblik på at blive valgt som selskabets revisor.
2. Indklagede har afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2014, 2015 og 2016 for Forsikringselskabet A i likvidation, selv om han ikke var valgt som selskabets revisor ved generalforsamling i henhold til selskabets vedtægter, selv om indklagede ikke var uafhængighed i forhold til selskabets ledelse, og uagtet indklagede ikke var certificeret af Finanstilsynet i medfør af lov om finansiel virksomhed § 199.
3. Indklagede har afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2014, 2015 og 2016 for Forsikringselskabet A i likvidation, selv om generalforsamlingen ikke havde godkendt årsregnskaberne. Indklagede har endvidere ikke indsendt og digitalt indberettet årsregnskaberne for Forsikringselskabet A i likvidation til Erhvervsstyrelsen. Indklagede har endvidere ikke opfyldt oplysningskravet vedrørende ledelsesvederlag i årsregnskaberne.
4. Indklagede har i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2014, 2015 og 2016 for Forsikringselskabet A i likvidation tilsidesat sin pligt til at påse, at indklagede efterkom krav stillet af generalforsamling, at selskabslovens bestemmelser overholdes, herunder at der føres bøger, fortegnelser og protokollater mv., og herunder ikke at have at have anført oplysninger i revisionspåtegningerne om den manglende overholdelse af ledelsens forpligtelser.
5. Indklagede har i forbindelse med afgivelse af påtegning af årsregnskaberne senest for regnskabsåret 2017 for Forsikringselskabet A i likvidation tilsidesat sin pligt til at påse, at den tilbageværende medlikvidator ikke kunne opfylde tegningsreglen, der er registreret i cvr., idet det fremgår, at Likvidatorerne tegner selskabet i forening. At en likvidator sidder alene tilbage er i direkte strid med § 66 samt § 231, stk. 2, i lov om finansiel virksomhed, og som den tilbagesiddende likvidator er udpeget efter.

6. *Indklagede har afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2014, 2015, 2016 og 2017 for Forsikringselskabet A i likvidation, uden indklagede har påtalt dispositioner over selskabets værdipapirportefølje, herunder omlægningen af denne portefølje."*

Revisor blev frifundet for klagepunkterne 1, 2, 4 og 6. Klagepunkt 5 blev afvist. Indklagede blev delvis fundet skyldig i klagepunkt 3. Følgende fremgår vedrørende klagepunkt 3 af Revisornævnets præmis for så vidt angår den del, som revisor blev fundet skyldig i:

"Det fremgår af den nugældende § 187, stk. 3, i lov om finansiel virksomhed, at årsrapport omfattende af lov om finansiel virksomhed skal udarbejdes således, at den indeholder oplysninger, der normalt er relevante for regnskabsbrugere. Det fremgår endvidere af lovens § 77i, stk. 3, jf. § 116, stk. 2, i regnskabsbekendtgørelsen for forsikringselskaber, hvorefter forsikringselskaber skal give oplysninger om de enkelte ledelsesmedlemmers vederlag. Oplysningerne skal således fremgå af årsrapporten, enten i form af en note eller i ledelsesberetningen. Revisornævnet finder, at oplysninger om udbetaling af løn/honorar til blandt andet likvidator er af væsentlig betydning og relevant for en regnskabsbruger. De beløb, der i dette tilfælde er udbetalt, skønnes endvidere at være af en ikke uvæsentlig størrelse. Indklagede har videre erkendt, at lønnoten i regnskaberne for Forsikringselskabet A i likvidation for regnskabsårene 2014 og 2015 ikke indeholder fuldstændige oplysninger om vederlag til likvidatorerne.

På denne baggrund finder Revisornævnet, at klager har bevist, at indklagede i det erkendte omfang - dvs. for så vidt angår afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaberne for Forsikringselskabet A i likvidation for regnskabsårene 2014 og 2015 for så vidt angår de i lønnoterne indeholdende oplysning om udbetalinger til likvidatorer - har tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, idet indklagede skulle have taget forbehold for de manglende oplysninger. I dette omfang findes indklagede skyldig i den i klagepunktet rejste klage."

Revisor - der tidligere var pålagt bøde for tilsvarende tilsidesættelse af god revisorskik - blev pålagt en bøde på 40.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence), afsnit 6.3.1. (retlig interesse) og afsnit 6.6.1.2. (princippet i straffelovens § 81).

6.4.5. Adfærdsmangler

Sag 4/2017. Kendelse af 12. januar 2018.

En privat klager havde klaget over sin revisor, herunder i klagepunkt 3), at revisor havde påtaget sig at indberette selvangivelse for klager for indkomståret 2014.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis herom:

"Klagepunkt 3

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) Herefter er Nævnet kompetent til at behandle klagen også over indklagedes adfærd i forbindelse med eventuel manglende indsendelse af selvangivelse. På baggrund af det i sagen oplyste, herunder navnlig mailkorrespondancen af 8. og 15. juni 2016 mellem indklagede og klager, hvoraf fremgår, at indklagede efterspørger adgang til at indgive selvangivelse for klager, finder Nævnet, at klager havde en berettiget forventning om, at indklagede havde påtaget sig at indberette selvangivelse for klager for indkomståret 2014..."

Revisor blev således fundet skyldig, men ikke pålagt nogen tillægsstraf.

Også relevant under afsnit 6.2.4. (ikke udelukkende til hvervgivers brug) og afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen), hvor afgørelsens revisionsmæssige del er refereret.

6.5. Tilsynet

Efter vedtagelsen af ændringerne af revisorloven i juni 2016 er Revisortilsynet ikke længere tilsynsmyndighed. Sager for beretningsåret angår dog fortsat sager, hvor det var Revisortilsynet, der var tilsynsmyndighed.

6.5.1. Mangler ved kvalitetsstyringssystem

6.5.1. 1. Når et kvalitetsstyringssystem slet ikke er anskaffet

Ingen sager i beretningsåret.

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

Ingen sager i beretningsåret.

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

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.

Sag 11 og 12/2017. Kendelse af 29. januar 2018.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod revisionsvirksomhed og revisor. Klagen vedrørende revisionsvirksomheden angik, a) at revisionsvirksomheden ikke havde sikret, at kvalitetsstyringssystemet havde været anvendt i fornødent omfang ved udførelse af erklæringsopgaver, jf. revisorlovens § 1, stk. 2, hvilket havde medført, at planlægning og udførelse af revisionen var mangelfuld i 3 ud af 3 enkeltsager, og b) at revisionsvirksomhedens overvågningsproces ikke overholdt den dagældende revisorlovs § 28, stk. 1, idet revisionsvirksomhedens interne overvågning af erklæringsopgaver ikke var dokumenteret. Klagen vedrørende revisor angik, a) at dokumentationskravene, jf. revisorlovens § 23, stk. 1, og revisorlovens § 16 om god revisorskik var overtrådt ved afgivelse af erklæring på årsregnskaberne for 3 selskaber, idet der ikke var foretaget tilstrækkelig dokumenteret planlægning, og idet dokumentation for udførelsen af de planlagte handlinger vurderedes utilstrækkelig, og b) at revisor ved afgivelse af revisionspåtegninger på årsregnskaberne for 2 af selskaberne havde overtrådt den dagældende erklæringsbekendtgørelse § 6, stk. 2, nr. 2, idet der ikke var taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven.

Revisornævnet fandt klagen bevist både for revisionsvirksomheden og for revisor personligt. Da revisionsvirksomheden ved Revisornævnets kendelse af 11. juni 2014 (sag nr. 165/2013), hvilken dato lå forud for erklæringsafgivelser i denne sag, var pålagt en bøde for et ligeartet forhold, tillagdes tidligere afgørelse efter princippet i straffelovens § 81 gentagelsesvirkning.

Revisornævnet fandt herefter, at bøden til revisionsvirksomheden i andengangstilfældet i overensstemmelse med Revisornævnets praksis passende kunne fastsættes til 150.000 kr. Revisor personligt blev tildelt en advarsel.

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

Sag 36 og 37/2018. Kendelse af 20. november 2018.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod revisionsvirksomhed og revisor. Klagen vedrørende revisionsvirksomheden angik, a) at revisorlovens § 28, stk.1, var overtrådt, idet revisionsvirksomheden ikke havde sikret, at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem var implementeret og anvendt ved løsning af erklæringsopgaver, hvilket havde medført, at der ikke forelå dokumentation for, at der var opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis forud for afgivelse af erklæringer i 4 ud af 4 kontrollerede erklæringsopgaver. Endvidere angik klagen b) overtrædelse af revisorlovens § 28, stk.1, idet revisionsvirksomheden ikke havde udført intern overvågning i henhold til ISQC 1, afsnit 48 og afsnit 53.

Klagen vedrørende revisor angik, a) at god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, og revisorlovens § 23, stk. 1, var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegninger på koncernregnskabet og årsregnskabet for A A/S for 2015 samt på årsregnskaberne for B ApS for 2015, C ApS for 2014 og D ApS for 2015, idet der ikke var dokumentation for, at der var foretaget uafhængighedsvurderinger, ligesom der ikke var dokumentation for planlægning og udførelse af revision, herunder at der var indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis forud for afgivelse af erklæring på de 4 erklæringsopgaver.

Revisornævnet fandt klagen bevist både for revisionsvirksomheden og for revisor.

Da revisionsvirksomheden ved Revisornævnets kendelse af 28. marts 2011 (sag nr. 45/2010), hvilken dato lå forud for erklæringsafgivelser i denne sag, var pålagt en bøde for et ligeartet forhold, tillagdes tidligere afgørelse efter princippet i straffelovens § 81 gentagelsesvirkning.

Revisornævnet fandt herefter, at bøden i andengangstilfældet i overensstemmelse med Revisornævnets praksis passende kunne fastsættes til 150.000 kr.

Revisor personligt, der tidligere ved dels ved kendelse af 23. februar 2009 (sag nr. 49/2008, dels ved kendelse af 28. marts 2011 (sag nr. 45/2010) var tildelt advarsler med henvisning til, at revisionsvirksomheden i begge tilfælde var pålagt en bøde på 100.000 kr., blev i denne sag fri for straf (strafbortfald).

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

Sag 17/2018. Kendelse af 13. december 2018.

Erhvervsstyrelsen havde klaget over en revisionsvirksomhed. I selvstændige sager var der også klaget over revisionsvirksomhedens 2 revisorer (sag 15/2018 og 16/2018).

Klagen vedrørende revisionsvirksomheden angik dels, at revisionsvirksomheden var valgt som den generalforsamlingsvalgte revisor for 7 selskaber, selvom flertallet af revisionsvirksomhedens bestyrelse ikke opfyldte eller havde opfyldt uafhængighedsreglerne, da revisionsvirksomheden påtog sig opgaven med at revidere virksomhedernes årsregnskaber, dels overtrædelse af revisorlovens § 24, stk. 5, og § 28, stk. 2, idet revisionsvirksomheden havde undladt at sikre, at de to revisorer i forbindelse med udførelsen af arbejdsopgaver i deres arbejdsopgaver havde dokumenteret alle væsentlige trusler mod deres uafhængighed, ligesom revisionsvirksomheden ikke havde dokumenteret, at dens kvalitetsstyringssystem var anvendt tilstrækkeligt, da revisorerne udfyldte afhængighedsvurderingerne ved afgivelsen af revisionspåtegningerne på 15 selskaber.

Revisionsvirksomheden blev fundet skyldig i begge klagepunkter.

Revisornævnets præmis er ikke medtaget fuldt ud i årsberetningen, og der henvises til Revisornævnets offentliggørelse på hjemmesiden. Som en del af præmissen skrev Revisornævnet følgende:

"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 de konstaterede fejl alle angår revisorerne's identifikation af trusler mod uafhængighed og dokumentation heraf samt, at der i ingen af de 15 tilfælde fremgår nogen form for beskrivelse af, at der i det mindste kunne være en problemstilling til overvejelse. Revisornævnet bemærker i den forbindelse, at en mere eller mindre automatisk afkrydsning i et "ja-felt" eller "nej-felt" i et kvalitetsstyringssystem uden at reflektere over spørgsmålet eller reelt tage stilling til spørgsmålet ikke er tilstrækkeligt. Revisornævnet finder på denne baggrund, at klager har bevist, at der er tale om en generel mangel på dokumentation af eventuelle trusler mod den enkelte revisors eller revisionsvirksomheds uafhængighed samt, at de til A A/S tilknyttede godkendte revisorer – B og C - ikke har anvendt kvalitetsstyringssystemets uafhængighedsvurderinger i overensstemmelse med formålet. Revisornævnet har ved sin bevisvurdering videre lagt vægt på, at relationerne mellem på den ene side de registrerede revisorer og på den anden side revisionskunderne, herunder de fysiske personer, der var involveret, ikke kan have været vanskelige at få øje på og dermed identificere som eventuelle trusler mod uafhængigheden, og dermed medført overvejelser om, hvorvidt man kunne acceptere opgaverne, eventuelt med sikkerhedsforanstaltninger, eller om man burde fratræde. På denne baggrund er det bevist af klager, at revisionsvirksomheden A A/S der har ansvaret for at sikre, at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem anvendes ved udførelse af alle erklæringsopgaver, herunder særligt for så vidt angår trusler mod revisorerne's uafhængighed, ikke har sikret tilstrækkelig anvendelse, hvorved god revisorskik er tilsidesat, jf. hertil revisorlovens § 28 og § 24, stk. 5. Den indklagede revisionsvirksomhed, A A/S, findes således skyldig i det rejste klagepunkt."

For så vidt angår sanktionsfastsættelsen var der af Erhvervsstyrelsen nedlagt påstand om en bøde på op til 1.500.000 kr., jf. revisorlovens § 44, stk. 6, 2. pkt. Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende bødefastsættelsen:

"Med hensyn til sanktionsfastsættelsen for en revisionsvirksomhed bemærkes, at i sager - som angår utilstrækkelig implementering og/eller utilstrækkelig ibrugtagning af et kvalitetsstyringssystem, eller i sager, hvor et kvalitetsstyringssystem, selv om det er anskaffet, ikke lever op til gældende krav, og som er indbragt af Erhvervsstyrelsen i henhold til revisorlovens § 43, stk. 5, om virksomhedsansvar - fastsættes efter Revisornævnets praksis i førstegangstilfælde en bøde på 100.000 kr., medmindre der foreligger særlige omstændigheder. Ved bedømmelsen af, om der i sagen foreligger forhold, der kan begrunde en fravigelse af det sædvanlige bødeniveau, lægger Revisornævnet vægt på, at kravet om etablering og implementering af et kvalitetssikringssystem har været lovfæstet siden maj 2004. Ved bedømmelsen af bødens størrelse har Revisornævnet på den ene side i skærpende retning lagt vægt på, at A A/S har et ansvar for, at de til revisionsvirksomheden tilknyttede to registrerede revisorer har afgivet revisionspåtegninger på 10 regnskaber, jf. klagepunkt 1, uagtet de pågældende revisorer - som offentlighedens tillidsrepræsentanter - ikke var uafhængige af de pågældende klienter. Revisornævnet har endvidere lagt vægt på, at A A/S har haft ansvar for, at de to til revisionsvirksomheden knyttede registrerede revisorer i 15 revisionssager ikke i deres arbejdsrapporter - i kvalitetssikringssystemet - har dokumenteret tilstrækkelig anvendelse, selv om relationerne mellem på den ene side de registrerede revisorer og på den anden side revisionskunderne, herunder de fysiske personer, der var involveret, ikke kan have været vanskelige at få øje på, jf. klagepunkt 2. Uagtet det i skærpende retning anførte finder Revisornævnet dog ikke, at det i denne sag kan lægges til grund, at der er tale om en helt ekstraordinær situation, hvor der er tale om en overtrædelse af revisorlovgivningen af særlig grov karakter. Revisornævnet har herved lagt vægt på, at det ikke kan lægges til grund, at A A/S direkte har haft til hensigt - forsæt til - at omgå revisorlovens regler for sikring af en revisors uafhængighed, regler der er af afgørende betydning for, at en revisor lever op til rollen som offentlighedens tillidsrepræsentant. Revisornævnet finder derfor ikke, at bøden kan fastsættes højere end 750.000 kr.

I tilknytning til det herom anførte bemærkes, at klager i sin argumentation om bødestørrelsen har gjort gældende "...hvilket skaber tvivl om, hvorvidt revisionsvirksomheden har et anvendeligt kvalitetsstyringssystem til brug for uafhængighedsvurderingen ..." I forbindelse med klagepunkt 2 har klager imidlertid herom anført, "at det er styrelsens vurdering, at A A/S har udformet en tilstrækkelig klar uafhængighedsvurdering i sit kvalitetsstyringssystem, som revisorerne kan anvende, når de skal tage stilling til, om de kan acceptere eller fortsat acceptere en revisionsopgave" - hvilket Revisionsnævnet har lagt til grund ved bedømmelse af klagepunkt 2.

Revisornævnet har herefter på baggrund af en helhedsvurdering fundet, at der i denne sag ikke er konkrete omstændigheder, der taler for at fravige Revisornævnets praksis, hvorefter der pålægges revisionsvirksomheden en bøde på 100.000 kr. for en førstegangsforsæelse. Det tilføjes, at Revisornævnet ikke ved udmålingen af bødens størrelse har lagt vægt på klagers oplysning om eventuelle - ud over hvad der er omfattet af denne klage - andre overtrædelser af habilitetsbestemmelserne."

Revisionsvirksomheden blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence) og afsnit 6.7.(visse sagsbehandlingsspørgsmål).

6.6.2. Gentagelsesvirkning

I dette afsnit er nævnt en række af - men ikke alle - de kendelser, hvor den indklagede revisor eller revisionsvirksomhed forud for den klage, der træffes afgørelse i, af Revisornævnet er fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik. Sager, hvor der er sket frifindelse, herunder efterfølgende frifindelse ved domstolene, indgår ikke i gruppen af sager, der er omfattet af denne gruppe.

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.

Sag 20/2017. Kendelse af 25. januar 2018.

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

"Overholdelse af habilitetsreglerne er fundamentalt og grundlæggende for tilliden til revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Efter Nævnets faste praksis fastsættes en bøde på 100.000 kr. for en sådan overtrædelse i førstegangstilfælde, medmindre der måtte foreligge særlige omstændigheder, hvilket Nævnet ikke finder er tilfældet i denne sag. Da indklagede tidligere, ved kendelse af 12. marts 2012 (sag nr. 29/2010) er dømt for overtrædelse af habilitetsreglerne, og da der er tale om en grov tilsidesættelse af helt grundlæggende krav til revisor, finder Nævnet, at sanktionen for de nu påkendte tilsvarende overtrædelser af habilitetsreglerne bør udmåles under hensyn hertil, således at den tidligere afgørelse tillægges gentagelsesvirkning, jf. princippet i straffelovens § 81. Henset til habilitetsreglernes helt centrale betydning kan den omstændighed, at inhabilitet kun har foreligget i en kort periode i det ene af selskaberne ikke føre til et andet resultat. Indklagede pålægges på denne baggrund en bøde i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, jf. princippet i straffelovens § 81, der fastsættes til 150.000 kr."

Også relevant under afsnit 6.4.3.2. (inhabilitet), hvor sagen er yderligere refereret.

Sag 2/2018. Kendelse af 15. august 2018.

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

"Efter princippet i straffelovens § 3 finder Revisornævnet, at indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik efter de nu gældende principper for ikendelse af disciplinærstraf må vurderes til ikke at være en mindre alvorlig forseelse, idet der er tale om et gentagelsestilfælde. Indklagede blev ved Revisornævnets kendelse af 20. juni 2014 (sag 123/2013) i forbindelse med en kvalitetskontrol fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik på grund af manglende dokumentation for revision af forudsætningen om fortsat drift samt mangelfuld planlægning, udførelse og konklusioner i to kontrollerede sager ud af i alt tre kontrollerede sager. De nu påkendte forseelser vedrører en kvalitetskontrol i 2015 af erklæringsarbejder, der er dateret henholdsvis den 20. juli 2015 (A A/S), den 30. september 2014 (B ApS) og den 30. marts 2015 (C ApS), og indklagedes revisionshandling er således alle udført efter kendelsen afsagt den 20. juni 2014. Revisornævnet finder, at sanktionen i denne sag bør udmåles under hensyn hertil, således at den tidligere afgørelse tillægges gentagelsesvirkning, jf. princippet i straffelovens § 81."
Revisor blev herefter pålagt en bøde på 40.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen), hvor sagen er yderligere refereret, og afsnit 6.6.4. (andre forhold af betydning for strafudmålingen).

Sag 13/2018. Kendelse af 5. november 2018.

I forbindelse med bødefastsættelsen fremgår følgende af Revisornævnets præmis:

"Indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik kan efter de nu gældende principper for ikendelse af disciplinærstraf ikke vurderes til at være en mindre alvorlig forseelse, idet indklagede som anført ovenfor ved Revisornævnets kendelse af 19. september 2014 i sag 157/2013 er pålagt bøde. Denne tidligere sag, der blandt andet angik indklagedes afgivelse af erklæring med sikkerhed vedrørende oplysninger om det samlede modtagne vederlag for hvert enkelt medlem af bestyrelsen og direktionen i forbindelse med årsregnskabet for 2011 i Forsikringsselskabet A, tillægges i medfør af princippet i straffelovens § 81, idet der er tale om et ligartet forhold, gentagelsesvirkning. Revisornævnet har herved også tillagt det vægt, at indklagedes revisionspåtegning for regnskabsåret 2014 er afgivet lidt over ½ år efter kendelsen om ligartet problemstilling."

Også relevant under 6.1.2. (saglig kompetence), afsnit 6.3.1. (retlig interesse) og afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen), hvor sagen er yderligere refereret.

Sag 36 og 37/2018. Kendelse af 20. november 2018.

I forbindelse med bødefastsættelsen fremgår følgende af Revisornævnets præmis:

"Ved vurderingen af sanktionsfastsættelsen over for revisionsvirksomheden bemærker Nævnet, at i sager, som angår utilstrækkelig implementering og/eller utilstrækkelig ibrugtagning af et kvalitetsstyringssystem, eller i sager, hvor et kvalitetsstyringssystem, selv om det er anskaffet, ikke lever op til gældende krav, og som er indbragt af Erhvervsstyrelsens i henhold til revisorlovens § 43, stk. 5, om virksomhedsansvar – fastsættes efter Revisornævnets faste praksis i førstegangstilfælde en bøde på 100.000 kr., medmindre der foreligger særlige omstændigheder. Ved bedømmelsen af om der i sagen foreligger forhold, der kan begrunde en fravigelse af det sædvanlige bødeniveau, lægger Revisornævnet vægt på, at kravet om etablering og implementering af et kvalitetsstyringssystem har været lovfæstet siden maj 2004. Som anført ovenfor er den indklagede revisionsvirksomhed ved Revisornævnets kendelse af 28. marts 2011 (sag nr. 045-2010), hvilken dato ligger forud for indklagedes erklæringsafgivelser i denne sag, pålagt en bøde for et ligartede forhold. Den

tidligere afgørelse tillægges derfor efter princippet i straffelovens § 81 gentagelsesvirkning. Revisornævnet finder herefter, at bøden i dette andengangstilfælde i overensstemmelse med Revisornævnets praksis passende kan fastsættes til 150.000 kr. Revisornævnet har ikke fundet, at der i denne sag foreligger særlige forhold, der kan føre til en nedsættelse af bøden.

For overtrædelse af revisorlovens § 16, stk. 1, pålægges den indklagede revisionsvirksomhed A herefter i medfør af dagældende revisorlov § 44, stk. 4, nu revisorlovens § 44, stk. 6, jf. § 43, stk. 5, en bøde på 150.000 kr.

Ved vurderingen af, hvorledes denne overtrædelse bør sanktioneres, må Nævnet på den ene side lægge vægt på, at det især er de formelle dokumentationskrav, som indklagede revisor ikke har overholdt, mens der ikke er påvist substantielle mangler ved det udførte erklæringsarbejde og på den anden side, at indklagede revisor to gange tidligere ved Nævnets kendelse af 23. februar 2009 og 28. marts 2011 og er fundet skyldig i en ganske tilsvarende overtrædelse af god revisorskik. Uanset at overtrædelsen således må anses som et udslag af, at det kvalitetsstyringssystem, som revisionsvirksomheden havde anskaffet, ikke blev anvendt, hvilket samtidig er selvstændigt sanktioneret over for revisionsvirksomheden – som er ejet af indklagede revisor – finder Nævnet, at forholdet bør afgøres ved, at den straf, som den indklagede har forskyldt, bortfalder."

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 sagen er yderligere refereret.

Se endvidere kendelse af 29. januar 2018 i [sag 11 og 12/2017](#), refereret under afsnit 6.5.1.4. (med bemærkninger i Revisornævnets præmis, gentagelse for revisionsvirksomheden) om gentagelse efter princippet i straffelovens § 81.

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, typisk 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 tillæggsbøde 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, selv om forseelserne ikke blev behandlet sammen.

Sag 8/2017. Kendelse af 4. april 2018.

Skat havde fremsat 5 klager for tilsidesættelse af god revisorskik over for revisor, der havde foretaget revision af en vekselvirksomhed, A ApS.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende fastsættelse af bøden:

"Efter princippet i straffelovens § 3 finder Nævnet, at indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik efter de nu gældende principper for ikendelse af disciplinærstraf ikke kan anses for at være en mindre alvorlig forseelse. Indklagede er ved Nævnets kendelse af 18. april 2017 pålagt en bøde på 30.000 kr. for

utilstrækkelig dokumentation, manglende sammenhæng mellem revisionsdokumentation og revisors erklæring, manglende forbehold for manglende oplysninger om usikkerheder om going concern samt overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen på grund af manglende forbehold for fejl og mangler i regnskabet. Da indklagedes revisorerklæring er afgivet forud for Revisornævnets afgørelse af 18. april 2017 bedømmes forholdene i denne sag efter princippet i straffelovens § 89, hvilket fører til, at det skal vurderes, hvorledes den tidligere sag ville være faldet ud, såfremt sagen dengang også havde omfattet de nu påkendte forhold. Revisornævnet finder, at der i så fald - idet indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik i denne sag må karakteriseres som grov, idet indklagede optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant - ville være udmålt en højere bøde.

For tilsidesættelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, pålægges indklagede derfor i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, jf. princippet i straffelovens § 89, en tillæggsbøde på 50.000 kr."

Også relevant under afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen), hvor sagen er yderligere refereret, og under afsnit 6.4.1. (erklæringsafgivelse).

Sag 65/2015. Kendelse af 15. august 2018.

Skat havde rejst klage mod revisor, der havde revideret 3 på hinanden følgende årsrapporter for et selskab. Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende fastsættelse af bøden:

"Forholdene er begået forud for Nævnets kendelser af 21. oktober 2013, af 17. februar 2015 og af 16. december 2015, hvor indklagede blev fundet skyldig i at have tilsidesat god revisorskik og pålagt bøde på 50.000 kr., tillæggsbøde på 150.000 kr. og ikke pålagt nogen tillæggsbøde. Princippet i straffelovens § 89 fører til, at det skal vurderes, hvorledes de tidligere sager ville være faldet ud, såfremt sagerne dengang også havde omfattet de nu påkendte forhold. Revisornævnet finder, at samtidig påkendelse af denne sag og de tidligere forhold ikke ville have medført højere bøder. For overtrædelse af - dagældende og nugældende - erklæringsbekendtgørelses §§ 6 og 7 og dermed tilsidesættelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, pålægges indklagede derfor i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, jf. princippet i straffelovens § 89, ingen tillæggsbøde."

Også relevant under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence) og afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen), hvor sagens revisionsmæssige del er refereret.

Sag 18/2018. Kendelse af 30. november 2018.

Erhvervsstyrelsen havde rejst klage mod revisor, der forud var pålagt bøde for tilsidesættelse af god revisorskik for lignende forhold.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis for så vidt angår udmåling af bøde:

"Sanktion

Indledningsvis bemærkes, at Nævnet finder, at der ved fastsættelsen af en sanktion skal tages hensyn til den tidligere afsagte kendelse af 9. juli 2015. Dette skyldes, at Nævnet i denne sag udtrykkeligt fastslog, at indklagede personligt havde handlet i strid med god revisionskik. Det anføres således i kendelsen side 120 under punkt 6a og 6b: "Den utilstrækkelige efterlevelse af dokumentationskravene indebærer herefter, at (indklagede) personligt har overtrådt god revisorskik og dermed er skyldig i den rejste klage." At straffen bortfaldt ændrer ikke ved, at indklagede havde gjort sig skyldig i en overtrædelse.

...

Da indklagedes revisorerklæring er afgivet forud for Nævnets afgørelse af 9. juli 2015 bedømmes forholdene i denne sag efter princippet i straffelovens § 89, hvilket fører til, at det skal vurderes, hvorledes den tidligere sag ville være faldet ud, såfremt sagen dengang også havde omfattet de nu påkendte forhold. Nævnet finder, at der i så fald – idet indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik i denne sag må karakteriseres som værende af betydelig alvor, ville være blevet pålagt indklagede en bøde..."

Revisor blev pålagt en tillægsbøde på 30.000 kr.

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

Se endvidere kendelse af 18. juni 2018 i sag 31/2017 og kendelse af 18. juni 2018 i sag 33/2017 (med særlige bemærkninger i Revisornævnets præmis), begge refereret i afsnit 6.4.4. og begge om tillægsstraf efter princippet i straffelovens § 89.

Se også sag 129/2016 i kendelse af 8. februar 2018 under afsnit 6.6.3.1. (ubetinget frakendelse), hvor sagen er refereret. Denne sag er også relevant under afsnit 6.4.4.3. (datering) og afsnit 6.7. (visse sagsbehandlingsspørgsmål).

6.6.3. Frakendelse

Efter vedtagelsen af ændringerne til revisorloven i juni 2016 er der nu 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

Også efter den forud for juni 2016 gældende revisorlov var der mulighed for, at Revisornævnet ubetinget kunne frakende vedkommende revisor personligt dennes godkendelse som revisor. En række af afgørelserne i denne gruppe angår klagesager, hvor Revisornævnet har afgjort sagerne efter den forud for juni 2016 gældende revisorlov.

Kendelse af 9. januar 2018. Sag 3/2017.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat en række klagepunkter, herunder:

1. Indklagede har overtrådt dagældende uafhængighedsbekendtgørelses § 2, stk. 1, nr. 3, idet han har revideret og henholdsvis den 20. maj 2016 og 17. juni 2016 har afgivet revisionspåtegningerne på årsregnskaberne for 2015 for A ApS og dets 100 pct. ejede datterselskab, A1 ApS. Dette har revisor gjort uanset, at han ejer 10 pct. af stemmerettighederne i A ApS gennem et 100 pct. ejet holdingselskab.
2. Indklagede har overtrådt dagældende revisorlovs § 16, stk. 2, idet han den 23. januar 2015 har afgivet revisionspåtegningen på årsregnskabet for 2014 for B A/S på et tidspunkt, hvor han ikke var tilknyttet en godkendt revisionsvirksomhed i revisorregistret.
3. Indklagede har overtrådt revisorlovens §§ 16, stk. 1, og 23, stk. 1, idet revisionen af årsregnskabet for 2014 for B A/S ikke er udført i overensstemmelse med god revisorskik og ikke er tilstrækkeligt dokumenteret. Erhvervsstyrelsen har konstateret følgende forhold: [Forhold a - h]
4. Indklagede har i strid med dagældende erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 2, nr. 2 og 7, samt § 7, stk. 2, ikke taget forbehold for den regnskabsmæssige behandling af forskellige regnskabsposter i nedenstående regnskaber og/eller ikke afgivet supplerende oplysninger vedrørende ulovlige anpartshaverlån i sine revisionspåtegninger på samme regnskaber:
Regnskaberne angik
 - a. Årsrapporten for 2014/15 for C af 1. maj 1986 ApS.
 - b. Årsrapporten for 2015 for D ApS

- c. Årsrapporten for 2014/15 for E ApS
- d. Årsrapporten for 2015 for F ApS
- e. Årsrapporten for 2015 for G ApS
- f. Årsrapporten for 2015 for H ApS
- g. Årsrapporten for 2014/15 for I ApS
- h. Årsrapporten for 2014-15 for J ApS
- i. Årsrapporten for 2015 for K ApS
- j. Årsrapporten for 2015 for L ApS
- k. Årsrapporten for 2014/15 for M ApS

Revisor blev fundet skyldig i de rejste klagepunkter.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende bøden og frakendelsespåstanden:

"Frakendelse

Indklagede er som tidligere anført ved Revisornævnets kendelse af 29. april 2011, sag 56/2009, for overtrædelse af uafhængighedsbestemmelserne pålagt en bøde på 100.000 kr.

Det er således nu for anden gang, indklagede kendes skyldig i at have handlet i strid med uafhængighedsbestemmelserne og dermed i overtrædelse af fundamentale og grundlæggende bestemmelser for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsmand.

Indklagede er endvidere som tidligere anført ved Revisornævnets kendelse af 22. august 2011, sag 76/2010, for ikke at have forsynet sin revisorerklæring med en supplerende oplysning om en ikke lovlig resultatdisponering, kendt skyldig, dog uden der blev pålagt indklagede personligt en tillæggsbøde. Det fremgår af denne kendelse, hvor såvel indklagede som indklagedes personligt drevne revisionsfirma var indklaget, blandt andet, at Nævnet fandt, "at der under alle omstændigheder er grundlag for at fastslå, at der i samtlige enkeltsager forekom talrige og udbredte fejl og mangler, hvoraf flere var gennemgående. De kan ikke betegnes som enkeltstående tilfælde, men vidnede om manglende respekt for kvalitetsstyringssystemets anvisninger, og om, at systemet ikke blev taget seriøst med hensyn til de overvejelser og den dokumentation, som systemet foreskrev. ... Den erklæringsafgivende revisor var samtidig revisionsvirksomhedens indehaver og leder og har dermed i denne egenskab forsømt at drage omsorg for systemets effektive ibrugtagning..."

I denne sag findes indklagede nu i forbindelse med afgivelse af 12 revisorerklæringer skyldig i en række overtrædelser af god revisorskik ved udførelsen af sin revisionen, herunder ved ikke i 17 forhold at have taget forbehold i sine erklæringer og ved i 3 forhold ikke at afgivet supplerende oplysning. I denne sag findes indklagede endvidere i en række tilfælde skyldig i at have tilsidesat god revisorskik ved ikke at have foretaget tilstrækkelig dokumentation af sine revisionshandlinger. I denne sag findes indklagede endelig i et tilfælde, jf. klagepunkt 3c, skyldig i ikke at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende værdiansættelse af igangværende arbejder, hvilket medførte afgørelse fra Erhvervsstyrelsen om, at produktionskriteriet vedrørende indregning af igangværende arbejder ikke kunne anvendes, og krav om ny årsrapport for regnskabsåret, hvilken omgjorte årsrapport viste, at årets resultat var forringet med 55,5 mio. kr. svarende til 89,5 %, og at egenkapitalen blev formindsket med 19.8 mio. kr. svarende til 88,6 %. Indklagede er endelig som tidligere anført ved Revisornævnets kendelse af 20. januar 2016, sag 7/2015, kendt skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik ved i alt 37 gange som godkendt revisor at have afgivet revisionspåtegninger gennem sit revisionselskab, der i perioden ikke var registreret og derfor i perioden ikke havde opnået status som godkendt revisionsvirksomhed og dermed underlagt den etablerede offentlige kvalitetskontrol, hvilket er en overtrædelse af et centralt og grundlæggende krav til revisorer for disses virke som offentlighedens tillidsrepræsentant.

I denne sag er indklagede fundet skyldig i yderligere en tilsvarende overtrædelse.

På denne baggrund finder Revisornævnet, at en samtidig påkendelse af de nu indbragte klagepunkter og de ved Revisornævnets kendelse af 20. januar 2016 pådømte forhold, der hver især angår tilsidesættelse af god revisorskik på grundlæggende, væsentlige og for offentligheden fundamentale områder, ville have ført frem til, at indklagedes grove og gentagne forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed som revisor - og dermed

som offentlighedens tillidsrepræsentant - giver grund til at antage, at indklagede heller ikke fremover vil udøve sit hverv som godkendt revisor på forsvarlig måde, jf. revisorlovens § 44, stk. 4, tidligere stk. 2. Revisornævnet tager derfor påstanden om frakendelse af godkendelsen til at virke som revisor til følge for en periode, der passende kan fastsættes til 2 år regnet fra denne afgørelse.

Bøde

Forholdene i denne sag er alle begået efter Nævnets kendelser af 22. august 2011 (sag nr. 76/2010 - angående manglende supplerende oplysning for ikke lovlig resultatdisponering) og af 29. april 2011 (sag nr. 56/2009 - angående tilsidesættelse af uafhængighedsbestemmelserne). Nævnet finder, at sanktionen for de nu påkendte forseelser, herunder navnlig for den under klagepunkt 1 skete tilsidesættelse af habilitetsbestemmelserne tilsvarende påkendte overtrædelse af god revisorskik, skal udmåles under hensyn hertil, således at de tidligere afgørelse tillægges gentagelsesvirkning, jf. princippet i straffelovens § 81. Der er ved bødefastsættelsen i relation til klagepunkt 1 lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant, samt på, at udgangspunktet for sanktionsfastsættelse i et første gangs tilfælde er 100.000 kr. og i gentagelse 150.000 kr.

Forholdene i denne sag er endvidere til dels begået forud for Nævnets kendelse af 20. januar 2016 (sag nr. 7/2015 - angående 37 revisorerklæringer afgivet på årsrapporter uden, revisor var tilknyttet en revisionsvirksomhed). Princippet i straffelovens § 89 fører til, at det, herunder navnlig for så vidt angår klagepunkt 2, der angår tilsvarende overtrædelse, skal vurderes, hvorledes den tidligere sag ville være faldet ud, såfremt sagen dengang også havde omfattet de nu forud herfor påkendte forhold. Det er i denne forbindelse Revisornævnets vurdering, at det nu til påkendelse foreliggende forhold 2 ikke ved kendelsen af 20. januar 2016 havde medført en højere bøde. Det er imidlertid Revisornævnets vurdering, at en samtidig påkendelse af klagepunkterne 3 og 4a, 4c, 4g og 4k ville have medført en højere bøde. Klagepunkt 1 vedrørende overtrædelse af habilitetsbestemmelserne er derimod begået efter denne nævnskendelse, hvorfor dette klagepunkt er omfattet af princippet i straffelovens § 81 - gentagelse.

Bøden i denne sag skal således udmåles såvel efter princippet i straffelovens § 89 som efter princippet i straffelovens § 81. Da langt de overvejende tilsidesættelser af god revisorskik imidlertid er sket før lovændringen den 17. juni 2016 (alene klagepunkt 4j angår en erklæring afgivet efter den 17. juni 2016), hvor bødemaksimum blev hævet, finder Revisornævnet, at bødemaksimum efter den dagældende revisorlov bør iagttages.

Der er ved bødefastsættelsen endvidere lagt vægt på, at indklagede - der har afgivet revisorerklæring som offentlighedens tillidsrepræsentant - i en række tilfælde og i forbindelse med over 10 forskellige revisionsopgaver har tilsidesat god revisorskik, herunder at indklagede i 20 tilfælde ikke har taget relevante og krævede forbehold eller afgivet relevante og krævede supplerende oplysninger, samt at for så vidt angår de 7 af klagepunkterne (forholdene 4b, 4d, 4e, 4f, 4h, 4i og 4j - omfattende 8 manglende forbehold og 1 manglende supplerende oplysning) er disse ikke omfattet af straffelovens § 89, men straffelovens § 81, hvorefter tidligere afgørelser kan tillægges gentagelsesvirkning. Der er ved udmåling af bøden i nedadgående retning endvidere lagt vægt på, at indklagede ved denne kendelse tillige frakendes sin godkendelse som revisor.

Efter en samlet vurdering pålægges indklagede for tilsidesættelse af god revisorskik efter revisorlovens § 16, stk. 1, i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, jf. til dels princippet i straffelovens § 89, en bøde på 200.000 kr."

Der henvises herudover til Revisornævnets hjemmeside, hvor hele kendelsen kan læses.

Kendelsen er af revisor indbragt for domstolene, hvor sagen fortsat verserer.

Kendelse af 8. februar 2018. Sag 129/2016

Kurator for en række konkursboer havde på vegne konkursboerne indbragt revisor for Revisornævnet vedrørende følgende klagepunkter:

1. Indklagede har handlet i strid med god revisorskik ved ikke i sine vurderingsberetninger at have taget forbehold om, at selskaberne A A/S, B A/S og C A/S var stiftet ved kædestiftelse/anvendelse af rullende kapital og derfor ikke havde det påkrævede kapitalgrundlag.
2. Indklagede har handlet i strid med god revisorskik ved ikke at have udført de arbejdshandlinger eller sikret sig det fornødne bevis for at kunne afgive vurderingsberetningerne for de 3 selskaber.
3. Indklagede har handlet i strid med god revisorskik ved ikke i sine 3 vurderingsberetninger at have taget forbehold om ejerskabet af aktiverne og aktivernes værdiansættelse.
4. Indklagede har handlet i strid med god revisorskik ved ikke at have udarbejdet arbejdsrapport, der dokumenterer grundlaget for de afgivne 3 vurderingsberetninger, hvilket er et krav i medfør af revisorlovens § 23, stk. 1, ISAE 3000 DK, pkt. 42-44, samt ISA 230 (revisionsdokumentation).
5. Indklagede har handlet i strid med god revisorskik ved at have dateret sin underskrift på de 3 vurderingsberetninger som afgivet den 12. september 2012 og dermed ladet det fremstå over for Erhvervsstyrelsen, selskabernes interessenter og omverdenen i øvrigt, at disse vurderingsberetninger forelå pr. tidspunktet for stiftelsen af selskaberne. Indklagede har endvidere handlet i strid med god revisorskik ved at have afgivet de 3 vurderingsberetninger, idet selskaberne var stiftet uden, at der på tidspunktet for stiftelserne forelå vurderingsberetninger, hvorfor selskaberne var stiftet i strid med selskabsloven og dermed udgjorde en nullitet.

Revisor blev fundet skyldig i de rejste klagepunkter.

Følgende fremgår blandt andet af kendelsen vedrørende skyldsspørgsmålet:

"Revisornævnet lægger til grund som oplyst af indklagede og som understøttet af sagsmaterialet i øvrigt, at indklagede reelt underskrev, fremsendte og dermed afgav de 3 erklæringer vedrørende vurderingsberetningerne i august 2014.

Revisornævnet lægger videre til grund som oplyst af indklagede, at indklagede i august 2014, da han reelt afgav erklæringerne vedrørende vurderingsberetningerne til brug for stiftelsen af de 3 selskaber, var klar over, at Erhvervsstyrelsen over for selskabernes ledelse ved D havde fremsat krav om at få fremsendt vurderingsberetningerne, herunder med en datering, der havde sammenhæng med den foretagne registrering af selskaberne i Erhvervsstyrelsens virksomhedsregister.

Ved - til brug for stiftelse af de 3 selskaber – A, B og C - at have underskrevet vurderingsberetningerne og dateret disse 3 vurderingsberetninger den 12. september 2012 uagtet, indklagede efter sin egen oplysning reelt afgav vurderingsberetningerne ved sin underskrift i august 2014, har indklagede, idet Revisornævnet lægger til grund, at indklagede forsætligt og til brug for ledelsens dokumentation over for en offentlig myndighed har antedateret sine erklæringer på vurderingsberetningerne, tilsidesat god revisorskik.

Revisornævnet har ved denne bevisvurdering særlig lagt vægt på indklagedes egne oplysninger til denne sag i Revisornævnet om, at baseret på de revisionshandlinger og bekræftelser, som var blevet udført og tilvejebragt i forbindelse med udarbejdelse af vurderingsberetningen for E Holding ApS, afgav indklagede erklæringerne, og om, at som det fremgår af klagers sagsfremstilling, blev erklæringerne først afgivet i august 2014, idet den formelle datering var et ufravigeligt krav fra Erhvervsstyrelsens side.

Revisornævnet har videre lagt til grund, at indklagede afgav vurderingsberetningerne for så vidt angår de 3 nystiftede selskaber i august 2014 på hvilket tidspunkt indklagede var klar over - eller burde som offentlighedens tillidsrepræsentant være klar over - at de 3 selskaber var stiftet uden, at der på tidspunktet for stiftelsernes anmeldelse til Erhvervsstyrelsens virksomhedsregister forelå vurderingsberetninger, hvilket betød, at selskaberne - der var stiftet i strid med selskabslovens bestemmelser herom - var stiftet uden, at der på tidspunktet for stiftelserne forelå vurderingsberetninger, og at selskaberne derfor i 2014 var nulliteter - ikke eksisterende."

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis vedrørende bøden og frakendelsespåstanden:

"Frakendelse

Som ovenfor anført lægger Revisornævnet til grund, at indklagede reelt afgav sine 3 revisorerklæringer til vurderingsberetninger i forbindelse med stiftelse af nye selskaber i august 2014.

Indklagede er forud for august 2014 ved Revisornævnets kendelse af 17. april 2013, sag 116/2011, fundet skyldig i overtrædelse af revisorlovens § 24, ved at have afgivet erklæringer vedrørende 5 selskaber, hvori F var bestyrelsesmedlem og samtidig interessent i indklagedes revisionsvirksomhed. Indklagede blev pålagt en bøde på 100.000 kr. Ved bødens fastsættelse lagde Revisornævnet vægt på, at inhabilitet er et alvorligt brud på et grundlæggende og fundamentalt krav til en godkendt revisor.

Indklagede er endvidere efter august 2014 ved Revisornævnets kendelse af 15. maj 2017, sag 103/2016, fundet skyldig i overtrædelse af revisorlovens § 24, ved at have afgivet erklæringer vedrørende stiftelse af 2 selskaber, selv om (samme) F, der var interessent i indklagedes revisionsvirksomhed, havde familiemæssige forbindelser til direktøren i det selskab, der stiftede de 2 selskaber, og selv om F selv var direktør i moderselskabet til det selskab, der stiftede de 2 selskaber, og endvidere i ikke at have opnået tilstrækkeligt og egnet bevis for at kunne afgive vurderingsberetninger ved stiftelse af 7 selskaber, og i den forbindelse overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsens § 7 i forbindelse med udformningen af vurderingsberetningerne. Indklagede blev pålagt en bøde på 125.000 kr. og fratog sin godkendelse til at udøve virksomhed som godkendt revisor i 1 år. Ved bødens fastsættelse lagde Revisornævnet vægt på, at der var tale om gentagelse begået kort tid efter tidligere afgørelse samt, at der også var sket frakendelse af retten til at udøve virksomhed som godkendt revisor i 1 år fra kendelsens afsigelse.

Indklagede er nu af Revisornævnet fundet skyldig i som offentlighedens tillidsrepræsentant groft at have tilsidesat tilliden til, at en revisor reelt er offentlighedens tillidsrepræsentant, idet indklagede - forsætligt og til brug for fremlæggelse af dokumentation over for en offentlig myndighed - har antedateret 3 vurderingsberetninger, som indklagede i øvrigt ikke havde foretaget reelle revisionshandlinger i tilknytning til, og idet de pågældende 3 revisorerklæringer angik vurderingsberetninger ved stiftelse af nye selskaber ved apportindskud, samt endvidere angik selskaber, der ved indklagedes reelle erklæringsangivelse i august 2014 ikke var lovligt stiftede, og derfor var at betragte som nulliteter.

På denne baggrund finder Revisornævnet, at en samtidig påkendelse af de nu indbragte klagepunkter og de ved Revisornævnets kendelse af 15. maj 2017 pådømte forhold, der angår tilsidesættelse af god revisorskik på grundlæggende, væsentlige og for offentligheden fundamentale områder, ville have ført frem til, at indklagedes grove og gentagne forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed som revisor - og dermed som offentlighedens tillidsrepræsentant - giver grund til at antage, at indklagede heller ikke fremover vil udøve sit hverv som godkendt revisor på forsvarlig måde, jf. revisorlovens § 44, stk. 4, tidligere stk. 2.

Revisornævnet tager derfor påstanden om frakendelse af godkendelsen til at virke som revisor til følge for en periode, der passende kan fastsættes til 2 år regnet fra denne afgørelse.

Bøde

Forholdene i denne sag er begået efter Revisornævnets kendelse af 17. april 2013 (sag nr. 116/2011) - om overtrædelse af revisorlovens § 24, - men før Revisornævnets kendelse af 15. maj 2017 (sag 103/2016) - om bl.a. tilsidesættelse af uafhængighedsbestemmelserne samt ikke at have opnået tilstrækkeligt og egnet bevis for at kunne afgive vurderingsberetninger ved stiftelse af 7 selskaber. Princippet i straffelovens § 89 fører til, at det skal vurderes, hvorledes den tidligere sag - 15. maj 2017 (sag 103/2016) ville være faldet ud, såfremt sagerne dengang også havde omfattet de nu forud herfor påkendte forhold. Det er i denne forbindelse Revisornævnets vurdering, at de nu til påkendelse foreliggende forhold ville have medført højere bøde. Da de nu til påkendelse foreliggende forhold er begået forud for kendelsen af 15. maj 2017 medfører dette, at tillægsbøden ikke kan overstige 175.000 kr., idet lovens maksimum for bøder efter 2008-loven var på 300.000 kr.

Revisornævnet har ved fastsættelse af tillægsbøden lagt vægt på, at indklagede - der har afgivet revisorerklæring som offentlighedens tillidsrepræsentant - ud over for anden gang at have tilsidesat den grundlæggende og fundamentale forudsætning om, at indklagede ikke er inhabil i forbindelse med afgivelse af revisorerklæringer, herudover - i den nu til påkendelse foreliggende sag - groft har tilsidesat god revisorskik, herunder tilliden til, at en revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant, ved til brug for fremlæggelse af dokumentation over for en offentlig myndighed forsætligt har antedateret 3

vurderingsberetninger, som indklagede i øvrigt ikke havde foretaget reelle revisionshandlinger vedrørende, og idet de pågældende 3 revisorerklæringer angik vurderingsberetninger ved stiftelse af nye selskaber ved apportindskud. Revisornævnet har endvidere ved udmålingen af bøden henset til, at indklagede ved denne kendelse tillige er frakendt sin godkendelse som registreret revisor.

Efter en samlet vurdering pålægges indklagede for tilsidesættelse af god revisorskik efter revisorlovens § 16, stk. 1, i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, jf. princippet i straffelovens § 89, en bøde på 150.000 kr."

Der henvises herudover til Revisornævnets hjemmeside, hvor hele kendelsen kan læses.

Også relevant under afsnit 6.4.4.3. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen - datering), afsnit 6.6.2.2. (princippet i straffelovens § 89) og afsnit 6.7. (visse sagsbehandlingsspørgsmål).

6.6.3.2. Betinget frakendelse

Afgørelserne er de første, der er truffet af Revisornævnet efter, lovændringen fra juni 2016 indførte hjemmel til betinget frakendelse af revisors godkendelse som revisor

Sagerne 15/2018 og 16/2018. Kendelser af 13. december 2018.

Erhvervsstyrelsen havde vedrørende revisor 1 klaget over, at denne revisor havde afgivet 15 revisionspåtegninger i strid med habilitetsreglerne.

Erhvervsstyrelsen havde vedrørende revisor 2 klaget over, at denne revisor havde afgivet 6 revisionspåtegninger i strid med habilitetsreglerne.

Hovedtemaet i klagerne var de pågældende revisorerers forretningsmæssige forbindelser.

De indklagede blev begge fundet skyldig i de rejste klagepunkter.

Erhvervsstyrelsen havde for begge revisorer nedlagt påstand om betinget frakendelse.

Følgende fremgår blandt andet vedrørende revisor 1 i Revisornævnets præmis:

"Ved afgørelsen af, om indklagede endvidere betinget skal frakendes sin godkendelse som registreret revisor har Revisornævnet lagt til grund, at Revisornævnet gennem lang praksis forud for den nye revisorlov, der trådte i kraft den 17. juni 2016, i forbindelse med en enkelt overtrædelse af habilitetsbestemmelserne har pålagt en revisor en bøde på 100.000 kr. Som anført ovenfor har Revisornævnet i denne sag lagt til grund, at overtrædelse af uafhængighedsreglerne er et grundlæggende brud på de fundamentale krav, der stilles til en godkendt revisor, og Revisornævnet har således fundet det bevist, at indklagede - som offentlighedens tillidsrepræsentant - groft har tilsidesat revisors pligter, idet indklagede - på trods af sin viden om de oven for anførte sammenhænge mellem indklagede og de personer og virksomheder, for hvilke indklagede afgav revisionspåtegninger på i alt 15 årsregnskaber - har undgået at identificere truslerne om sin inhabilitet og på den baggrund afgivet sine 15 revisionspåtegninger på årsregnskaberne vedrørende i alt 12 forskellige selskaber. Revisornævnet finder således, at de krav, som fremgår af den nugældende revisorlov - og forarbejderne hertil - for at frakende en revisor sin godkendelse som registreret revisor betinget efter revisorlovens § 44, stk. 2, er til stede, idet indklagedes forseelser - for så vidt angår de 12 tilsidesættelser af god revisorskik vedrørende 12 forskellige selskaber - der ligger efter den 17. juni 2016, hvor den nye revisorlov trådte i kraft, må karakteriseres som værende af særlig grov karakter, gentagne og angå grundlæggende krav ved udøvelsen af indklagedes arbejde som godkendt revisor og dermed offentlighedens tillidsrepræsentant.

Den betingede frakendelse sker på vilkår af, at revisor i en prøvetid på 5 år regnet fra Revisornævnets afgørelse ikke tilsidesætter god revisorskik under sådanne omstændigheder, at vedkommende efter en samlet bedømmelse skal frakendes godkendelsen."

Følgende fremgår blandt andet vedrørende revisor 2 i Revisornævnets præmis:

"Ved afgørelsen af, om indklagede endvidere betinget skal frakendes sin godkendelse som registreret revisor har Revisornævnet lagt til grund, at Revisornævnet gennem lang praksis forud for den nye revisorlov,

der trådte i kraft den 17. juni 2016, i forbindelse med en enkelt overtrædelse af habilitetsbestemmelserne har pålagt en revisor en bøde på 100.000 kr. Som anført ovenfor har Revisornævnet i denne sag lagt til grund, at overtrædelse af uafhængighedsreglerne er et grundlæggende brud på de fundamentale krav, der stilles til en godkendt revisor, og Revisornævnet har således fundet det bevist, at indklagede - som offentlighedens tillidsrepræsentant - groft har tilsidesat revisors pligter, idet indklagede - på trods af sin viden om de ovenfor anførte sammenhænge mellem indklagede, registreret revisor 1 og de personer og virksomheder, for hvilke indklagede afgav revisionspåtegninger på i alt 6 årsrapporter - har undgået at identificere truslerne om sin inhabilitet og på den baggrund afgivet sine 6 revisionspåtegninger på årsrapporten vedrørende i alt 4 forskellige selskaber. Revisornævnet finder således, at de krav, som fremgår af den nugældende revisorlov - og forarbejderne hertil - for at frakende en revisor sin godkendelse som registreret revisor betinget efter revisorlovens § 44, stk. 2, er til stede, idet indklagedes forseelser - for så vidt angår de tilsidesættelser af god revisorskik, der ligger efter den 17. juni 2016, hvor den nye revisorlov trådte i kraft, hvilket angår afgivelse af 5 revisionspåtegninger - må karakteriseres som værende af særlig grov karakter, gentagne og angå grundlæggende krav ved udøvelsen af indklagedes arbejde som godkendt revisor og dermed offentlighedens tillidsrepræsentant.

Den betingede frakendelse sker på vilkår af, at revisor i en prøvetid på 3 år regnet fra Revisornævnets afgørelse ikke tilsidesætter god revisorskik under sådanne omstændigheder, at vedkommende efter en samlet bedømmelse skal frakendes godkendelsen."

Revisor 1 blev betinget frakendt sin godkendelse som revisor i 5 år, og revisor 2 blev betinget frakendt sin godkendelse som revisor i 3 år.

Også relevant under afsnit 6.1.2 (saglig kompetence), afsnit 6.4.3.2 (inhabilitet) og afsnit 6.7. (visses sagsbehandlings spørgsmål).

6.6.4. Andre forhold af betydning for strafudmålingen

Sag 2/2018. Kendelse af 15. august 2018.

I forbindelse med bødefastsættelsen for revisor personligt fremgår af Revisornævnets præmis, at efter princippet i straffelovens § 3 finder Revisornævnet, at tilsidesættelse af god revisorskik efter de nu gældende principper for ikendelse af disciplinærstraf må vurderes til ikke at være en mindre alvorlig forseelse, når der er tale om et gentagelsestilfælde.

Også relevant under afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen), hvor sagen er yderligere refereret, og afsnit 6.6.2.1. (princippet i straffelovens § 81).

Sag 27/2018 og sag 28/2018. Kendelse af 8. november 2018.

Erhvervsstyrelsen havde rejst klage mod 2 revisor for at have overtrådt revisorlovens § 24 om uafhængighed. Den ene af revisorerne blev fundet skyldig, men bøden på de 100.000 kr., som er Nævnets faste udgangspunkt ved tilsidesættelse af bestemmelserne om habilitet, blev fraveget. Følgende fremgår af Revisornævnets præmis herom:

"Efter princippet i straffelovens § 3 finder Revisornævnet, at indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik efter de nu gældende principper for ikendelse af disciplinærstraf ikke kan anses for at være en mindre alvorlig forseelse. Overholdelse af habilitetsreglerne er fundamentalt og grundlæggende for tilliden til revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Efter Revisornævnets faste praksis fastsættes en bøde på 100.000 kr. for en sådan overtrædelse i førstegangstilfælde, medmindre der foreligger særlige omstændigheder. Revisornævnet har henset til sagens særlige karakter, herunder at selskabet alene var en klasse B virksomhed og de i vejledningen i tilknytning hertil anførte retningslinjer, samt henset til, at

indklagede har deponeret sin godkendelse som registeret revisor, fundet, at der kan fastsættes en lavere bøde.

For overtrædelse af den dagældende – og nugældende – revisorlovs § 24, stk. 1 og stk. 2, samt den dagældende – og nugældende – uafhængighedsbekendtgørelses § 6, stk. 1, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, pålægges indklagede, registreret revisor ..., i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der fastsættes til 50.000 kr."

Også relevant under afsnit 6.4.3.2. (inhabilitet), hvor sagerne er yderligere refereret.

6.7. Visse sagsbehandlingsspørgsmål

Sag 80/2016. Beslutning af 25. januar 2018.

Den 21. november 2016 blev der i sag nr. 80/2016, A samt B A/S, A Holding A/S og B v/A mod en statsautoriseret revisor afsagt kendelse om, at revisor blev meddelt en advarsel. Klagen angik 4 klagepunkter, herunder klagepunkt 2, hvorefter klager gjorde gældende, at:

"Ud over, at indklagede ikke har gjort A opmærksom på, at der var et ulovligt aktionærlån, har indklagede direkte medvirket til, at dette aktionærlån opstod efter tiltrædelsen som revisor, idet indklagede har ydet regnskabsmæssig assistance i form af bogføring og fakturering, som har medført det ulovlige aktionærlån."

Revisor havde den 16. maj 2011 afgivet sin revisorerklæring gennem en revisionsvirksomhed uden forbehold og uden supplerende oplysninger på årsregnskabet for B A/S for regnskabsåret 2010.

Revisor, der havde erkendt, at han på årsregnskabet for 2010 for B A/S burde have afgivet en supplerende oplysning om et ulovligt aktionærlån, blev for så vidt angår sagens klagepunkt 1 fundet skyldig i overtrædelse af den dagældende § 7 i erklæringsbekendtgørelsen og dermed skyldig i at have tilsidesat god revisorskik.

Revisor blev imidlertid frifundet for klagepunkt 2. Følgende fremgår af Revisornævnets præmis herom:

"Klagepunkt 2: Mod indklagedes benægtelse finder Revisornævnet ikke, at det er bevist af klagerne, at indklagede har medvirket til, at det ulovlige aktionærlån, jf. klagepunkt 1, er opstået. Indklagede frifindes derfor for dette klagepunkt."

I december 2017 anmodede klagers advokat Revisornævnet om at genoptage sagen. Klagers advokat henviste til, at revisor i forbindelse med Revisornævnets sag "har erklæret, at han ikke har ydet assistance i form af bogføring." Klagers advokat anførte endvidere, at Revisornævnet i sin kendelse havde lagt vægt på revisors oplysning herom.

Klager vedlagde endvidere en dom afsagt af retten i Roskilde den 21. september 2017. Den civile sag ved retten i Roskilde var anlagt af revisor mod klagerne i den afgjorte Revisornævnssag. Sagen angik betaling for revisionsydelser. Det fremgik blandt andet af rettens præmis:

"Efter forklaringerne fra revisor, havde han adgang til bogføringen og bistod bogholderen hermed, ligesom revisor var ansvarlig for revision af C's selskaber. Retten er derfor enig med Revisornævnet i, at revisionsaktieselskabet i forbindelse med sin revision, burde have opdaget det ulovlige lån, som fremgik af mellemregningen."

Følgende fremgår af formanden for Revisornævnets begrundelse og afgørelse:

"Revisornævnet er et domstolslignende klageorgan, der kan ikende disciplinærstraf i form af bøde, advarsel og frakendelse af godkendelse til at virke som revisor. Revisornævnet følger, hvor der ikke er andre særlige bestemmelser i Revisorloven og i medfør heraf udstedte retsfor skrifter, de principper, der følges af

domstolene ved behandlingen af straffesager. Som det fremgår af Revisornævnets kendelse, har den indklagede revisor, ..., ikke afgivet forklaring for Revisornævnet, men har afgivet sit processkrift, idet han var den indklagede. Som det videre fremgår af Revisornævnets kendelse, blev den indklagede frifundet for klagepunkt 2, fordi det ikke var bevist af klagerne, at han havde medvirket til, at det ulovlige aktionærlån var opstået. Der kan ikke heraf udledes, hvad Revisornævnet har lagt til grund vedrørende bogføringen. Revisornævnet kan i øvrigt alene genoptage en sag, hvor en indklaget er frifundet, såfremt der efter afgørelsen er truffet, er fremkommet nye beviser af vægt for sagen, eller når falske forklaringer eller erklæringer er afgivet af vidner eller skøns mænd under sagen, eller falske eller forfalskede dokumenter er benyttede under sagen og lignende, jf. principperne i retsplejelovens § 975 og 976. Den af retten i Roskilde afgjorte sag er en civil sag, hvor indklagede ... er sagsøger, og hvor bevisbyrden således er sagsøgers. Det forhold, at en bevisvurdering i lyset af bevisbyrdereglerne falder forskelligt ud, er ikke i sig selv nye oplysninger, der kan begrunde en genoptagelse. På denne baggrund kan behandlingen af disciplinærsagen, afgjort ved Revisornævnets kendelse i sag nr. 80/2016 den 21. november 2016, og hvor den indklagede ... blev frifundet for det klagepunkt 2, der ønskes genoptaget, ikke genoptages."

Sagerne 126/2017 og 127/2017. Kendelse af 26. januar 2018.

Skat havde rejst klage mod 2 revisorer. Revisorerne gjorde vedrørende sagens formalitet gældende, at Revisornævnet skulle afvise sagerne, fordi sagen alene kunne belyses ved foretagelse af vidneafhøringer. Følgende fremgår af Revisornævnets præmis herom:

"Sagens formalitet – de indklagedes afvisningspåstand

De indklagede har under henvisning til, at sagen alene fuldt kan belyses ved bevisførelse med vidner under sædvanligt vidneansvar, gjort gældende, at Revisornævnet bør afvise at realitetsbehandle klagen. Da såvel klager som de indklagede har mulighed for under Revisornævnets behandling af sagen på forsvarlig vis at varetage deres interesser, herunder afgive udtalelser, finder Revisornævnet på denne baggrund, at der ikke er grundlag for at afvise klagen, hvorfor klagen realitetsbehandles af Revisornævnet. "

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

Sag 129/2016. Kendelse af 8. februar 2018.

Følgende fremgår af Revisornævnets kendelse vedrørende fremlæggelse af ensidig indhentet erklæring i en sag, hvor klager var kurator i en række selskaber:

"Formalitet

Revisornævnet fandt efter votering ikke grundlag for at tillade fremlæggelse af Erhvervsstyrelsens svar på spørgsmål stillet telefonisk af klagers repræsentant til styrelsens medarbejder på et så sent tidspunkt i klagesagens forberedelse, idet indklagede dels har protesteret herimod med henvisning til, at der er tale om en énsidig indhentet erklæring, dels ikke havde mulighed for at få oplyst på skriftligt grundlag, hvilke spørgsmål, der var stillet.

På baggrund af Revisornævnets tilkendegivelse herom blev mødet i Revisornævnet herefter fortsat og klagen realitetsbehandlet."

Også relevant under afsnit 6.6.3.1. (ubetinget frakendelse), hvor sagen er refereret, under afsnit 6.4.4.3. (datering) og under afsnit 6.6.2.2. (princippet i straffelovens § 89).

Sag 36/2017. Kendelse af 6. april 2018.

Skat havde indbragt revisor for Revisornævnet.

Følgende fremgår af Revisornævnets kendelse vedrørende indsigelserne om mangler ved Skats sagsbehandling om, at klagen skulle afvises som grundløs, og om mangler ved Revisornævnets sagsbehandling:

"Ad formaliteten

Ad 1.1. SKATs sagsbehandling

Indklagede har under henvisning til, at indklagede ikke er blevet partshørt i forbindelse med dennes klients sag ved klager forud for klagers indgivelse af nærværende klage til Nævnet, gjort gældende, at Nævnet bør afvise at realitetsbehandle klagen. Da indklagede efter de foreliggende oplysninger hverken repræsenterede selskabet, A ApS, eller dennes ejer, B, i sagen ved SKAT, har klager ikke uden skatteyderens samtykke kunnet rette henvendelse til den indklagede. Nævnet bemærker hertil, at klagers beslutning om indgivelse af klage til Nævnet ikke kan betragtes som en afgørelsessag, som for klager må anses for at være omfattet af forvaltningsloven, således at indklagede skulle være partshørt forud herfor. Nævnet bemærker endvidere, at indklagede ikke er blevet sigtet af SKAT med den risiko, at indklagede kan eller har kunnet ifalde et strafansvar, men at indklagede er blevet indbragt for Nævnet, som er et disciplinærnævn. Nævnet finder, at såvel klager som indklagede under Nævnets behandling af sagen på forsvarlig vis har kunnet varetage deres interesser, herunder afgive udtalelser.

Nævnet finder på denne baggrund, at der ikke er grundlag for at afvise at realitetsbehandle klagen. Det forhold, at A ApS' direktør ikke er ifaldet ansvar i dennes sag ved SKAT kan ikke føre til noget andet resultat. Det bemærkes, at der ikke nødvendigvis er noget sammenfald mellem en skatteydere's strafansvar og skatteydere's revisors disciplinæransvar.

Ad 1.2. klagen skønnes grundløs

Indklagede har under henvisning til, at klagen er ubegrundet, gjort gældende, at Nævnet bør afvise at realitetsbehandle klagen.

Det følger af revisorlovens § 43, stk. 6, 2. pkt., at Revisornævnet skal behandle klager fra Skatteministeriet. Idet SKAT er en styrelse under Skatteministeriet, har Revisornævnet pligt til at behandle klager, uanset indhold, fra SKAT, forudsat at der klages over forhold, der ikke er forældede eller falder uden for Nævnets kompetenceområde. Nævnet lægger til grund, at der klages over ikke forældet erklæringsarbejde, som Nævnet finder, at klager har konkretiseret i tilstrækkeligt omfang, således at indklagede på forsvarlig vis har kunnet varetage sine interesser i sagen for Nævnet.

Nævnet finder således heller ikke på denne baggrund grundlag for at afvise at realitetsbehandle klagen.

Ad 1.3. Øvrige bemærkninger til formaliteterne

Indklagede har til sagens formalitet bemærket, at klager har haft mulighed for at fremkomme med yderligere oplysninger på baggrund af indklagedes duplik, uden at indklagede har mulighed for at komme med bemærkninger hertil. Nævnet skal hertil bemærke, at dette ikke er sagsgangen for Nævnet, og at dette heller ikke har været tilfældet i nærværende sag, hvor skriftvekslingen er afsluttet efter indgivelse af indklagedes duplik, således at både klager og indklagede hver har indgivet to processkrifter til Nævnet. Nævnet finder på denne baggrund, at såvel klager såvel som indklagede har kunnet varetage deres interesser i sagen for Nævnet. Indklagedes påstand vedrørende formaliteten tages derfor ikke til følge."

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

Sag 17/2018. Kendelse af 13. december 2018.

Erhvervsstyrelsen havde indbragt både revisionsvirksomheden og - i 2 selvstændige sager, sag 15/2018 og 16/2018 - de 2 revisorer for Revisornævnet.

Klagen angik dels, at revisionsvirksomheden var den generalforsamlingsvalgte revisor for 7 selskaber, selvom flertallet af revisionsvirksomhedens bestyrelse ikke opfyldte eller havde opfyldt uafhængighedsreglerne, da revisionsvirksomheden påtog sig opgaven med at revidere virksomhedernes årsregnskaber, dels overtrædelse af revisorlovens § 24, stk. 5, og § 28, stk. 2, idet revisionsvirksomheden

havde undladt at sikre, at de to revisorer i forbindelse med udførelsen af arbejdsopgaver i deres arbejdspapirer havde dokumenteret alle væsentlige trusler mod deres uafhængighed, ligesom revisionsvirksomheden ikke havde dokumenteret, at dens kvalitetsstyringsystem var anvendt tilstrækkeligt, da revisorerne udfyldte afhængighedsvurderingerne ved afgivelsen af revisionspåtegningerne på 15 selskaber.

I forbindelse med sagsbehandlingen gjorde revisionsvirksomheden gældende, at Erhvervsstyrelsens klage på grund af dels sagsbehandlingsfejl i forbindelse med aktindsigt, dels at Erhvervsstyrelsen lå under for magtfordrejning, skulle afvises.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis herom:

"Sagens formalitet - aktindsigt

Det er indklagede, der ved Revisornævnets behandling af sagen har bevisbyrden for, at Erhvervsstyrelsens sagsbehandling har været behæftet med en så væsentlig forvaltningsretlig fejl, at sagen af denne grund skal afvises af Revisornævnet.

Revisornævnet lægger til grund som oplyst af Erhvervsstyrelsen, at de 3 dokumenter, der ikke er meddelt aktindsigt i, dels angår en anden sag end denne, dels omhandler strafbare forhold, der derfor er undtaget fra aktindsigt. Revisornævnet er endvidere ikke i besiddelse af de 3 dokumenter. På denne baggrund finder Revisornævnet det ikke bevist af indklagede, at det forhold, at der ikke er meddelt aktindsigt i disse 3 dokumenter - eller at påklagen herom til Erhvervsministeriet ikke er afsluttet - er en så væsentlig forvaltningsretlig fejl hos klager, at sagen på dette grundlag skal afvises af Revisornævnet.

Sagens formalitet - magtfordrejning

Det er indklagede, der ved Revisornævnets behandling af sagen har bevisbyrden for, at Erhvervsstyrelsens sagsbehandling er et udslag af magtfordrejning, hvorfor sagen af denne grund skal afvises af Revisornævnet, subsidiært at indklagede skal frifindes allerede af denne grund.

Revisornævnet lægger til grund som oplyst af Erhvervsstyrelsen og som det fremgår af de fremlagte dokumenter, at Erhvervsstyrelsens undersøgelse er sket i medfør af revisorlovens § 37. Revisornævnet finder ikke, at indklagede har bevist sin påstand om, at Erhvervsstyrelsens undersøgelse og efterfølgende sagsbehandling i øvrigt har været et udslag af magtfordrejning. De af indklagede fremlagte spørgsmål og svar i Folketinget kan ikke føre til et andet resultat. Det forhold, at Erhvervsstyrelsen iværksætter en undersøgelse i medfør af revisorlovens § 37 som følge af artikler i pressen, eller at der sideløbende af andre aktører foregår en politisk diskussion af [type] politikken, kan ej heller føre til et andet resultat.

Påstandene om afvisning tages derfor ikke til følge og sagen realitetsbehandles."

Også relevant under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence) og afsnit 6.5.1.4. (når et kvalitetsstyringsystem, der er tilfredsstillende efter sit indhold, både er anskaffet og taget i brug, men anvendelsen (efterlevelsen) af systemet i væsentlig grad er utilstrækkelig).

Sag 15/2018 og 16/2018. Kendelser af 13. december 2018.

I forbindelse med sagsbehandlingen gjorde de indklagede revisorer gældende, at Erhvervsstyrelsens klage på grund af dels sagsbehandlingsfejl i forbindelse med aktindsigt, dels at Erhvervsstyrelsen lå under for magtfordrejning, skulle afvises.

Revisornævnet afviste indsigelserne og realitetsbehandlede sagerne med samme præmis som refereret ovenfor under sag 17/2018.

Også relevant under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence), afsnit 6.4.3.2. (inhabilitet) og afsnit 6.6.3.2. (betinget frakendelse).

Sagerne 30/2018 og 31/2018. Kendelse af 19. december 2018.

Erhvervsstyrelsen havde fremsat klage over 2 revisorer for overtrædelse af revisorlovens § 23, stk. 1, samt god revisorskik, jf. revisorlovens 16, stk. 1. Sagen udsprang af, at det tidligere Revisortilsyn i 2016 havde

udtaget revisionsvirksomheden, som de to indklagede revisorer afgav revisionspåtegninger igennem, til kvalitetskontrol. Efter denne kontrols afslutning traf Erhvervsstyrelsen afgørelse i en kontrolsag mod ledelsen af A A/S vedrørende regnskabsåret 2015, og først derefter blev de to revisorer indbragt for Revisornævnet.

I forbindelse med Revisornævnets sagsbehandling opstod der uenighed om de indklagede revisorers arbejdspapirer. Erhvervsstyrelsen havde ikke indhentet de indklagedes arbejdspapirer, men henvist til kvalitetskontrollantens redegørelse i Issue Tracker.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis herom:

"De indklagedes arbejdspapirer

De sagsøgte har fremlagt B's vurdering af 2. februar 2016 og den tidligere vurdering af 5. august 2014 vedrørende de 77 ejendomme ejet af K/S C, og de sagsøgte har oplyst, at de to vurderinger indgik i de indklagedes revisionsfil for revision af årsregnskabet for regnskabsåret 2015 for datterselskabet K/S C, og at vurderingsbeløbene var kendt af alle i teamet. De indklagede har videre oplyst, at det er ukorrekt som anført af klager, at vurderingerne ikke har været en del af de indklagedes arbejdspapirer, herunder var til stede i forbindelse med den udførte kvalitetskontrol.

Klager har herom anført, at disse vurderinger og beregninger ikke har været en del af revisors arbejdspapir, hvilket er bekræftet ved mødet den 24. januar 2018, hvor det ligeledes blev bekræftet, at oplysningerne indgik som et supplement i svarindlægget, ligesom klager ikke var i besiddelse af de to rapporter. Klager har endvidere oplyst, at kvalitetskontrollanten - over for Erhvervsstyrelsen - har oplyst, at han ikke har været forelagt vurderingerne ved den foretagne gennemgang af de indklagedes arbejdspapirer, samt at vurderingerne ikke er omtalt i de indklagedes arbejdspapirer.

Det fremgår af de fremlagte dokumenter i sagen, herunder kvalitetskontrollantens og de indklagedes bemærkninger i "Issue Tracker", der er fremlagt i sagen, at de indklagede i deres bemærkninger anfører følgende: "Vi har ved interview af ledelsen og udfordring af deres skøn fået forklaret, at det er ledelsens vurdering, at dagsværdien pr. 01.06.2015 er på samme niveau som dagsværdien af investeringsejendommene pr. 31.12.2013 med tillæg af investeringer foretaget i 2014. Både sælgere og A A/S som køber har alle været enige herom. Disse forklaringer/oplysninger underbygges endvidere af en valuarrapport fra september 2014, som viser en samlet værdi af de overtagne ejendomme på [adresse]. Denne valuarrapport er gennemgået som led i revisionsteamets revision af C, og rapporten er arkiveret i arbejdspapirerne for dette selskab. Beløbet er dermed kendt af alle på teamet. Der burde dog have været en reference til denne i [fil]." Revisornævnet lægger til grund, at den af de indklagede omtalte valuarrapport - henset til beløbsstørrelsen, men på trods af henvisningen til september måned 2014 og ikke august måned 2014 - er F's vurdering af 5. august 2014.

Det fremgår ikke af hverken kvalitetskontrollantens eller de indklagedes bemærkninger i "Issue Tracker" nogen omtale af eller henvisning til F's vurdering af 2. februar 2016. På fremmødet i Revisornævnet har de indklagede henvist til de skriftlige redegørelser vedrørende deres revisionshandling.

Revisornævnet har ved sin bevisbedømmelse af, hvad der reelt har været en del af de indklagedes arbejdspapirer lagt til grund, at B's vurdering af 2. februar 2016 og den tidligere vurdering af 5. august 2014 vedrørende de 77 ejendomme ejet af K/S C begge er indgået som en del af de indklagedes arbejdspapirer, idet det i en sag, der behandles af Revisornævnet - der er et disciplinærnævn, der kan pålægge bødestraffe - tages udgangspunkt i den strafferetlige teori og praksis, herunder at det i en sag som denne er klager, der skal bevise sin påstand, samt herunder, at enhver rimelig tvivl skal komme den indklagede til gode."

Begge indklagede blev frifundet.

Også relevant under afsnit 6.4.4.1. (hvor meget kan der kræves af revisors revision), hvor sagens revisionsmæssige del er refereret.

6.8. Domstolsprøvelse af Revisornævnets afgørelser

Som anført i indledningen har der i beretningsåret været 8 verserende retssager som følge af indbringelse af Revisornævnets afgørelser for domstolene. Flere af disse er dog afsluttet efter beretningsårets udløb.

I sagen 103-2016 afsagde Revisornævnet kendelse den 15. maj 2017. Ved kendelsen blev den indklagede revisor i 1 år frataget retten til at udøve virksomhed som godkendt revisor. Sagen er af revisor forlangt indbragt for retten. Byretten gav ved dom af 2. marts 2018 Revisornævnet medhold. Sagen blev af revisor indbragt for landsretten, men er efter beretningsårets udløb hævet og Revisornævnet blev tilkendt sagsomkostninger. Byrettens dom står således ved magt.

I sagen 129-2016, der vedrører den samme revisor, afsagde Revisornævnet kendelse den 8. februar 2018. Ved kendelsen blev den indklagede revisor i 2 år frataget retten til at udøve virksomhed som godkendt revisor. Sagen er af revisor forlangt indbragt for retten. Byretten afsagde udeblivelsesdom den 22. juni 2018. Revisor anmodede om genoptagelse og der blev afholdt nyt retsmøde den 10. september 2018, hvor revisor ikke mødte op. Retten besluttede herefter at afvise genoptagelsen, således at den tidligere afsagte dom står ved magt.

I sagen 104-2016 afsagde Revisornævnet kendelse den 26. januar 2018, jf. ovenfor side 28-30. Revisor pålagdes en bøde på 100.000 kr. Revisor indbragte sagen for retten. Byretten gav ved dom af 14. marts 2019 Revisornævnet medhold.

I sagerne 15, 16, og 17-2018 afsagde Revisornævnet kendelser den 13. december 2018, jf. ovenfor side 79-80. Kendelserne, der som nævnt er de første ved hvilken adgangen til betinget fratagelse af revisors godkendelse er blevet anvendt af Revisornævnet, blev af revisorerne indbragt for domstolene, men sagerne blev efterfølgende hævet af de pågældende, således at Revisornævnets afgørelser står ved magt.

I sagerne 49 -50 -2016 afsagde Revisornævnet kendelse den 14. december 2016, jf. beretningen for 2016 side 74. Sagen blev af revisor indbragt for domstolene. Byretten har den 19. marts 2019 givet Revisornævnet medhold. Sagen er af revisor indbragt for landsretten, hvor den fortsat verserer.

I sagen 03-2017 blev revisor ved kendelse af 9. januar 2018 i 2 år frataget retten til at udøve virksomhed som godkendt revisor. Sagen er af revisor forlangt indbragt for retten og verserer fortsat ved byretten, der har afsagt kendelse om, at den skete fratagelse tillægges opsættende virkning.

De i beretningen for 2017 omtalte sager 11- 2011 og 97-2011, der vedrører den samme revisor, verserer nu ved landsretten, i det Revisornævnet har fået medhold i begge sager ved byretten.