
Revisornævnets Årsberetning 2 0 1 6

**Revisornævnets
Årsberetning 2016**

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

Indhold

1. Formandens beretning for 2016.....	5
2. Nævnets kontaktoplysninger.....	6
3. Nævnets sammensætning i 2016	7
4. Værd at vide – nogle korte spørgsmål og svar	8
4.1. Hvem kan klage? 1.....	8
4.2. Koster det noget at klage? ²	8
4.3. Hvem kan der klages over? ³	8
4.4. Hvad kan der klages over? ⁴	8
4.5. Gælder der en klagefrist? ⁵	8
4.6. Hvordan klages der?	8
4.7. Hvordan behandles sagen? ⁷	9
4.8. Hvad kan nævnets afgørelse gå ud på? ⁸	9
4.9. Hvornår kan nævnets afgørelse forventes?	10
4.10. Er det muligt at klage over nævnets afgørelse? ⁹	10
4.11. Hvor kan man læse mere?.....	10
5. Årets statistik.....	11
6. Nævnets praksis i beretningsperioden.....	14
6.1. Nævnets kompetence og reaktionsmuligheder	14
6.1.1. Personel kompetence	14
6.1.3. International kompetence.....	16
6.2. Disciplinæransvaret	16
6.2.1. Ansvarsformer	16
6.2.2. Ansvarrets subjekter	16
6.2.3. Gerningsindhold	17
6.3. Påtaleret	17
6.3.1. Retlig interesse	17
6.3.2. Udøvelse af klagebeføjelse - repræsentation og succession.....	18
6.3.3. Forældelse	19
6.3.4. Klagens indhold og form.....	19
6.4. Erklæringsarbejde.....	19
6.4.1. Erklæringsafgivelse.....	20
6.4.2. Ikke udelukkende til hvergivers brug.....	20
6.4.3. Kompetencemangler	20

6.4.4. Kvalitetsmangler ved selve erklæringen.....	26
6.4.5. Kvalitetsmangler ved andre dele af revisors bistand	72
6.4.6. Adfærdsmangler	72
6.5. Revisortilsynet	72
6.5.7. Betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet	77
6.6. Visse spørgsmål om strafskyld og strafudmåling	91
6.6.1. Bagatelgrænse	91
6.6.2. Gentagelsesvirkning	92
6.6.3. Frakendelse.....	93
6.6.4. Andre forhold af betydning for strafudmålingen.	97
6.7. Visse sagsbehandlingsspørgsmål.....	99
6.8. Domstolsprøvelse af Revisornævnets afgørelser	104

1. Formandens beretning for 2016

Hermed afgives beretning for Revisornævnet for 2016.

I 2016 har nævnet modtaget 135 nye sager, hvilket er en ikke uvæsentlig stigning i forhold til 2015, hvor der modtoges 108 sager.

Ved udgangen af 2016 var der 77 verserende sager mod 78 ved udgangen af det foregående år. Nævnet har i løbet af 2016 afsluttet 114 sager.

Det var i 2016 fortsat offentlige myndigheder, dvs. i det væsentlige Revisortilsynet og Erhvervsstyrelsen, der indgav de fleste klager. Således indgav offentlige myndigheder i 2016 105 af de modtagne 135 klager.

Ved ændringen af revisorloven ved lov nr. 631 af 8. juni 2016, der trådte i kraft den 17. juni 2016, nedlagdes Revisortilsynet. Samtidig medførte lovændringen på den ene side en udvidelse af Revisornævnets kompetence, idet Nævnet fremover også skal behandle klager over tilsidesættelse af pligter, der påhviler virksomheder af interesse for offentligheden eller medlemmer af sådanne virksomheders øverste ledelsesorgan eller revisionsudvalg, jf. artikel 38 i Direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision m.v. På den anden side fremgår det tydeligt af lovens forarbejder, at det er hensigten, at Erhvervsstyrelsen, der har overtaget Revisortilsynets opgaver, fremover i langt højere grad vil benytte sig af advarsler over for revisorer, der findes at have tilsidesat god revisionsetik, fremfor indbringelse for Nævnet. Dette var fra lovgivers side tænkt at skulle føre til, at der blev rejst væsentlig færre sager ved Nævnet. Den indtil nu forløbne del af 2017 tyder da også på, at der vil ske et sådant markant fald i sagsantallet.

Nævnet har i 2016 afholdt i alt 13 møder, hvilket omfatter såvel ordinære møder som møder med behandling af særlige sager. Møderne afholdtes i 2016 fortsat i Erhvervsstyrelsens lokaler i København.

Nævnet er omfattet af regeringens beslutning om udflytning af en række statslige myndigheder og har således fra den 1. januar 2017 haft sekretariat i det nyetablerede Nævnenes Hus i Viborg.

Møderne har derfor fra 1. januar 2017 også fundet sted i Nævnenes Hus.

Nævnet har i 2016 pålagt bøder for i alt 4.265.000 kr.

Nævnet har i beretningsåret i to tilfælde frakendt en revisor dennes godkendelse. Den ene afgørelse er indbragt for domstolene på begæring, den anden er ikke begæret indbragt for domstolene.

Henrik Bitsch
Formand

2. Nævnets kontaktoplysninger

Revisornævnet
Toldboden 2
8800 Viborg

Telefon 72 40 57 13

Sekretariatets åbningstid: Hverdage fra kl. 10.00 – 14.00

Sekretariatet er i løbet af 2016 blevet betjent af:

Juridisk sekretær Kim Gabriel

Juridisk sekretær Stine Nielsen

Juridisk sekretær Peter Hammershaimb

Cand.Jur. Louise I. G. Svendsen

Cand. Jur. Tanja Rosendahl Bøtker

Cand. Jur. Grethe Krogh Jensen

Afdelingsleder Sarah Stenberg Dam

Kontorfuldmægtig Merethe Skovgaard Olsen

Nævnets hjemmeside: www.revisornævnet.dk

Nævnets e-mailadresse: revisor@revisornaevnet.dk

3. Nævnets sammensætning i 2016

Formandskab:

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

Nævnet havde i løbet af 2016 følgende øvrige medlemmer:

Godkendte revisorer:

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

Repræsentanter for regnskabsbrugerne:

Juridisk chef Anne Vibeke Gregersen, Arbejdsgiverne
Senior Vice President Annette Schmidt, Egmont
Fhv. chef for virksomhedsrelationer Birthe Werner
Afdelingsdirektør Bo Dam Klausen, Nordea
Advokat Christian H. M. Mikaelson, Arbejdsgiverne
Corporate Controller Gitte Poulsen, Lundbeck
Koncernregnskabsdirektør Henrik G. Bak, Dong Energy
Funktionsdirektør Jens Borum, Jyske Bank
Chefkonsulent Kristian Koktvedgaard, Dansk Industri
Erhvervsjuridisk fagchef Sven Petersen, Dansk Erhverv
Afdelingsdirektør Terese Dissing, Nordea Bank
Advokat Ulla Brandt, Dansk Erhverv

4. Værd at vide – nogle korte spørgsmål og svar

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

Svarene er tænkt som en kortfattet information og kan derfor kun afspejle de vigtigste hovedregler.

I øvrigt henvises til afsnit 6 om Nævnets praksis.

4.1. Hvem kan klage? ¹

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

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

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

4.2. Koster det noget at klage? ²

Det koster et **gebyr på 500 kr.** at klage til Nævnet (kun enkelte myndigheder er fritaget). Gebyret kan indbetales til Danske Bank, reg. 0216 ktnr. 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 betinget. 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 288 dage.

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

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

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

4.11. Hvor kan man læse mere?

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

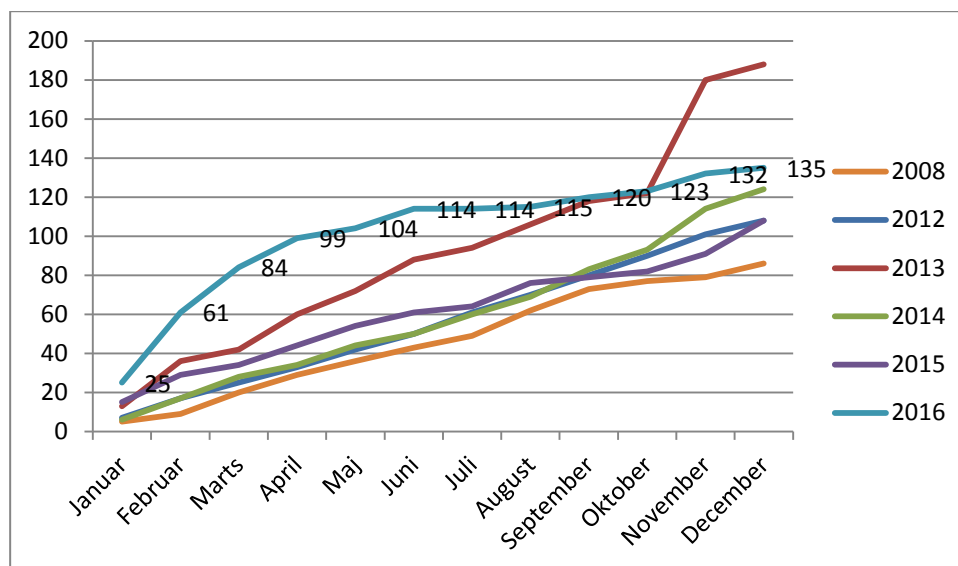
Noter:

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

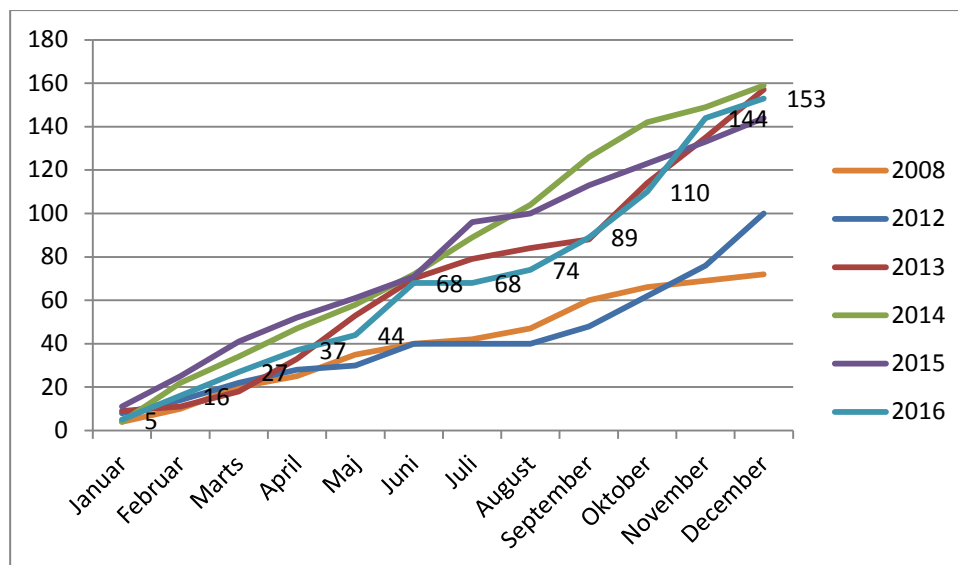
1. RL § 43, stk. 6, samt RL § 44a, stk. 3.
2. BKG § 7, stk. 3, samt § 17, stk. 3.
3. RL § 43, stk. 3, jf. § 44, stk. 1-4, RL § 43, stk. 4, jf. § 44, stk. 6, samt RL § 44a, stk. 1, jf. § 44b, stk. 1-2. Kun Erhvervsstyrelsen kan indklage en revisionsvirksomhed direkte, jf. RL § 43, stk. 5.
4. RL § 43,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

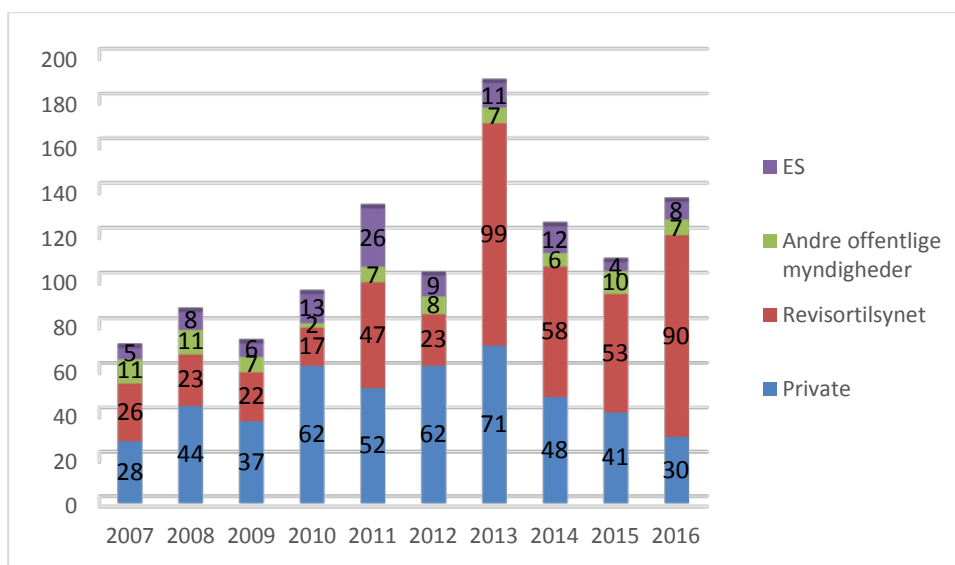
Indkomne sager totalt over året:



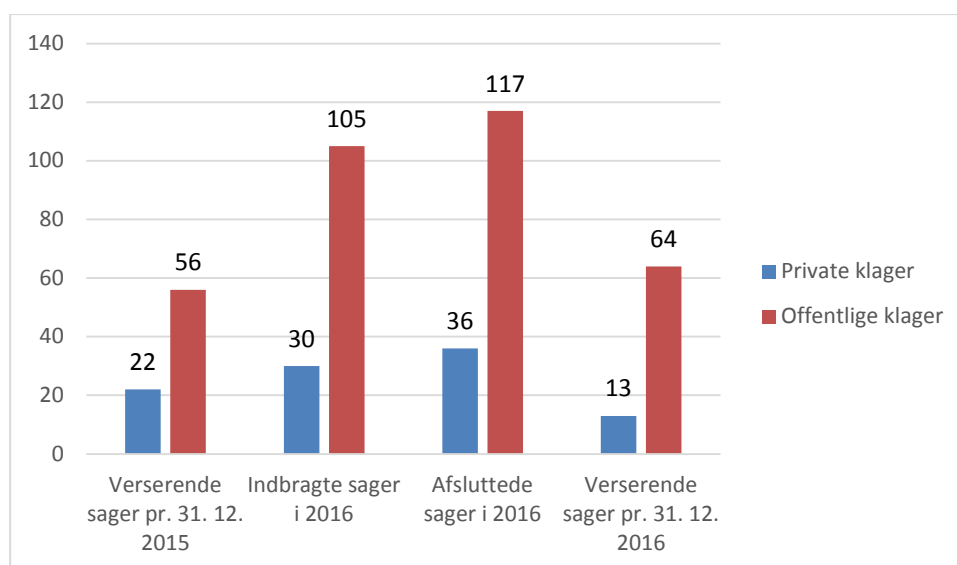
Afsluttede sager:



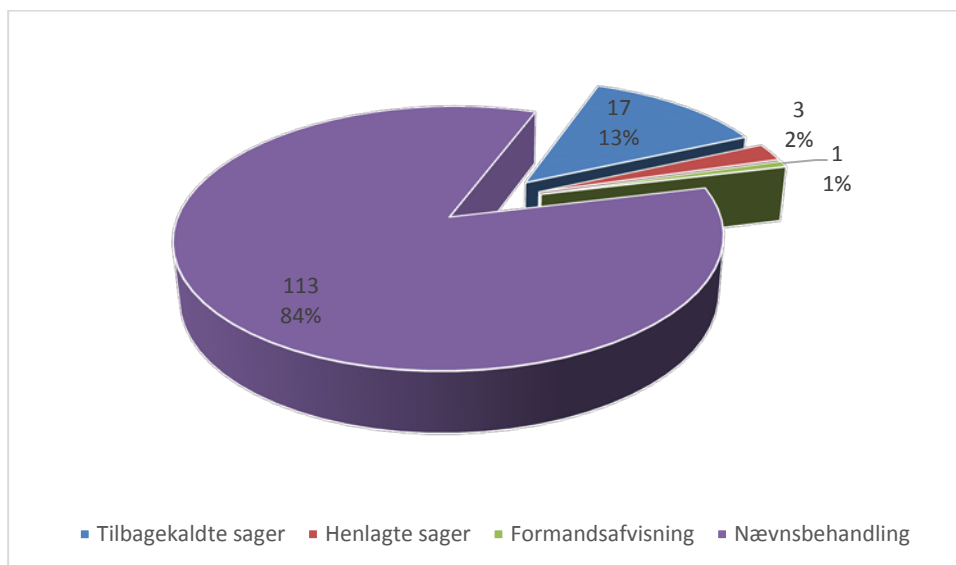
Fordelingen af indkomne sager fra RT og ES ift. Øvrige indkomne sager i perioden 2007 – 2016:



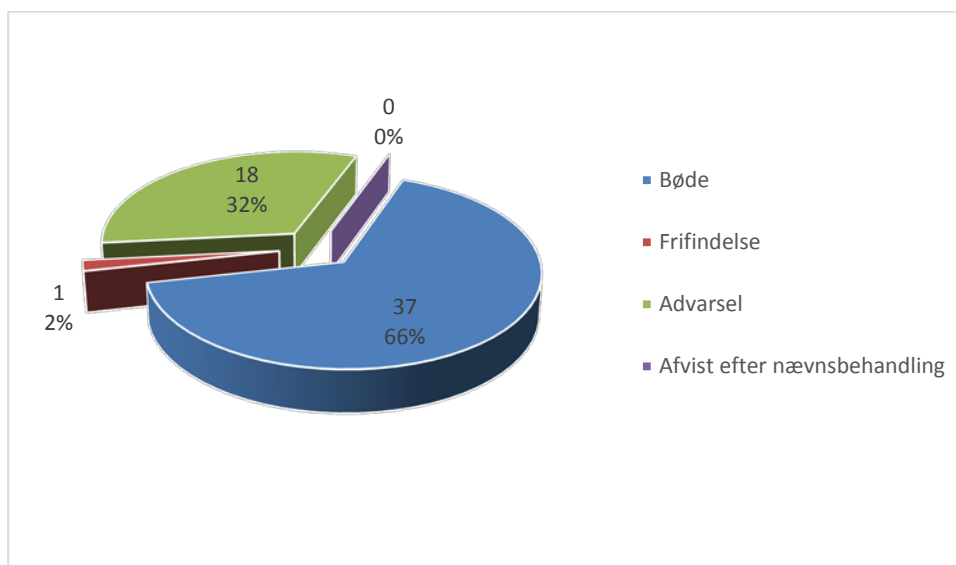
Udviklingen i sagsmængden i løbet af 2016:



Fordelingen af afgørelser i 2016:



Fordelingen af afgørelser i de nævnsbehandlede sager i 2016:



6. Nævnets praksis i beretningsperioden

I det følgende er gengivet referat af et antal af de kendelser, som nævnet har afsagt i 2016. Der henvises endvidere til tidligere årsberetninger, idet det bemærkes, at den måde, hvorpå kendelserne er rubriceret under de enkelte afsnit, har været uændret siden årsberetningen for 2011.

6.1. Nævnets kompetence og reaktionsmuligheder

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

6.1.1. Personel kompetence

Sag 20/2015. Kendelse af 13. juni 2016.

Revisortilsynet klagede på baggrund af en kvalitetskontrol over en revisor, der efterfølgende havde deponeret sin autorisation. Revisornævnet anførte herom følgende:

"Nævnet bemærkede, at det var uden betydning, at indklagede havde deponeret sin autorisation."

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

Sag 56/2015. Kendelse af 15. marts 2016.

Revisors tidligere klient klagede over revisor, der på tidspunktet for afsigelse af kendelse havde deponeret sin autorisation. Revisornævnet anførte herom følgende: *" Indledningsvis bemærkes, at den omstændighed, at indklagede har deponeret sin godkendelse som revisor ikke medfører nogen indskrænkning i Revisornævnets adgang til at tage stilling til indklagedes adfærd som revisor."*

Også relevant under afsnit 6.1.2. (saglig kompetence).

6.1.2. Saglig kompetence

Sag 56/2015. Kendelse af 15. marts 2016.

Revisors tidligere klient klagede over revisor.

Revisornævnet afviste at behandle klagen med følgende begrundelse:

"Revisornævnet lægger til grund, at klagen reelt vedrører det forhold, at revisor angiveligt ikke har rådgivet klienten tilstrækkeligt om betingelserne for at opnå skatteoptimering via virksomhedsskatteordningen, således at enten klager eller indklagede kunne ophæve denne, da betingelserne for virksomhedens anvendelse af ordningen ikke længere var opfyldt. Klagen vedrører således ikke erklæringerne, der er afgivet i forbindelse med review- og assistancepåtegningerne, idet klageren ikke har påpeget, hvori fejlene i revisors erklæringer skulle bestå med undtagelse af klagepunkt 2, hvortil nævnet bemærker, at forholdet reelt er en følge af valget af virksomhedsskatteordningen. Der er således ikke i øvrigt fremkommet konkrete klagepunkter vedrørende erklæringen.

Revisornævnets kompetence er begrænset til klager over, at en revisor i forbindelse

med udførelsen af opgaver efter revisorlovens § 1, stk. 2 og 3, har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører. Revisornævnet har således i almindelighed ikke kompetence til at behandle klager over revisors rådgivning eller mangel på samme. På baggrund af ovennævnte afvises klagen over indklagede."

Også relevant under afsnit 6.1.1. (personel kompetence).

Sag 52/2015. Kendelse af 18. marts 2016.

Klagerne havde klaget over, at revisor ikke havde revideret efter foreningens vedtægter vedrørende fordeling af fællesudgifterne i andelsforening D's regnskaber i årene 2003 til 2013. Klagerne var af den opfattelse, at nye fællesudgifter skulle have været fordelt "efter hus og ikke boligkvadratmeter".

Revisornævnet afviste klagen for så vidt angår årsrapporter fra 2003 til 2009, idet klagerne var forældede.

For så vidt angår de resterende årsrapporter afviste Revisornævnet at behandle klagen, idet nævnet ikke havde kompetence hertil. Følgende fremgår blandt andet af nævnets præmis herom:

"Revisornævnet har alene kompetence til at påkende revisorers 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 for at omfatte "hele processen fra opdragets givelse over de enkelte undersøgelser til den endelige erklæring" (jf. Betænkning 1411/2002 om Revisorlovgivningen s. 66). Klagen angår det forhold, at klagerne mener, at indklagede ikke har fordelt fællesudgifterne i D's regnskaber efter foreningens vedtægter korrekt. Klagerne har nærmere anført, hvilke fællesudgifter de mener, der er fordelt forkert. Fordelingen af fællesudgifterne fremgår imidlertid ikke af D's årsrapporter, og kan således ikke anses for omfattet af indklagedes revision heraf. Da der ikke foreligger oplysninger om, at fordelingen af fællesudgifterne har været et led i indklagedes revision af årsrapporterne, eller i øvrigt udgør erklæringsarbejde, findes klagen ikke at være omfattet af nævnets kompetence. Som følge heraf afvises sagen også for de øvrige årsrapporters vedkommende."

Sag 73/2015 og 74/2015. Kendelse af 16. juni 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol indbragt såvel revisionsvirksomheden (sag 73/2015) som revisor personligt (sag 74/2015).

Over for revisionsvirksomheden klagede tilsynet blandt andet over a), at revisionsvirksomheden havde afgivet urigtige oplysninger vedrørende revisionsvirksomhedens afgivelse af erklæringer med sikkerhed i forbindelse med den udførte kvalitetskontrol, og at revisionsvirksomheden ikke havde sikret, at kvalitetsstyringssystemet anvendtes ved udførelse af erklæringsopgaver.

Revisornævnet anførte herom i sin præmis følgende:

"Vedrørende indklagede revisionsvirksomheden

Ad klagepunkt 1a

Indledningsvis bemærkes, at det første klagepunkt over for revisionsvirksomheden dels angår afgivelse af urigtige oplysninger, dels manglende anvendelse af

kvalitetssikringssystemet.

For så vidt angår den del af klagepunktet, der angår afgivelse af urigtige oplysninger i forbindelse med kvalitetskontrollen finder nævnet ikke, at klagepunktet er omfattet af § 43, stk. 5, i revisorloven og dermed af nævnets kompetence. Herefter – og med bemærkning at revisorlovens § 14, stk. 2, jf. § 29, regulerer Erhvervsstyrelsens reaktionsmuligheder i tilfælde, hvor en revisionsvirksomhed ikke underkaster sig reglerne om kvalitetskontrol - vil denne del af klagepunktet være at afvise."

Sagen er for så vidt angår den revisionsmæssige del refereret under afsnit 6.5.2.4. (når et kvalitetsstyringssystem, der er tilfredsstillende efter sit indhold, både er anskaffet, installeret og taget i brug, men anvendelsen (efterlevelsen) af systemet er i væsentlig grad utilstrækkelig).

Også relevant under afsnit 6.5.7. (betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet), under afsnit 6.6.2. (gentagelsesvirkning) og under afsnit 6.6.3. (frakendelse).

6.1.3. International kompetence

Ingen sager i beretningsåret.

6.2. Disciplinæransvaret

6.2.1. Ansvarsformer

Ingen sager i beretningsåret.

6.2.2. Ansvarets subjekter

6.2.2.3. *Ansvarets indtræden, varighed og ophør*

Sag 19/2015. Kendelse af 13. juni 2016.

Sagens materielle indhold fremgår under afsnit 6.4.4. - kvalitetsmangler ved selve erklæringen.

Revisor nedlagde påstand om afvisning fra nævnsbehandlingen, dels med henvisning til den forudgående behandling i Revisortilsynet, der havde meddelt påtale for samme forhold, dels under henvisning til, at det følger af EMRK tillægsprotokol 7, artikel 4, at enhver har ret til ikke at blive retsforfulgt eller straffet flere gange for samme lovovertrædelse.

Revisornævnet udtalte for så vidt angår påberåbelse af EMRK følgende:

"For så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt påtale og nævnsindbringelse for samme forhold i øvrigt vil være i strid med forbuddet mod dobbeltstraf, som dette blandt andet har fundet udtryk i tillægsprotokol nr. 7 til EMRK art. 4, finder nævnet, at en påtale ikke har karakter af en pønalt sanktion, hvorfor påtale og samtidig indbringelse for nævnet allerede af denne grund ikke vil være udelukket efter princippet om forbud mod dobbeltstraf. Revisornævnet har herved navnlig lagt vægt på, at en påtale ikke har gentagelsesvirkning ved nævnets stillingtagen til de disciplinære reaktionsmuligheder.

Indklagedes afvisningspåstand tages således ikke til følge."

Også relevant under afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen) og afsnit 6.5.7. (betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet).

6.2.3. Gerningsindhold

6.2.3.3. Accessorisk virksomhedsansvar

Sag 61/2015. Kendelse af 13. juni 2016.

Klager havde klaget over 2 revisorer og revisionsvirksomheden. Den revisormæssige del er refereret under afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen). Revisornævnet afviste klagepunkt 2 vedrørende revisionsvirksomheden, idet revisorerne's rådgivning ikke var omfattet af nævnets kompetence, jf. revisorlovens § 43, stk. 3, jf. § 1, stk. 2 og 3.

Også relevant under afsnit 6.3.1. (retlig interesse).

6.3. Påtaleret

6.3.1. Retlig interesse

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

Sag 42/2015 og sag 43/2015. Kendelse af 11. april 2016.

Klagerne, der var 3 selskaber, havde i sag 42/2015 klaget over revisors revisionsarbejde. Denne del er refereret under afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen).

Revisornævnet afviste klagen fremsat af den ene af selskaberne på grund af manglende retlig interesse. Revisornævnet anførte herom i sin præmis følgende:

"Klageberettiget

C A/S ophørte ved fusion med B ApS i september 2013. Som følge heraf er C A/S ikke klageberettiget i sagen, der er indgivet den 15. april 2015, hvorfor denne del af sagen afvises."

Sagen blev herefter realitetsbehandlet på baggrund af klagerne fremsat af de 2 øvrige selskaber.

Revisor blev fundet skyldig i de fremsatte klagepunkter og pålagt en bøde på 50.000 kr.

Sag 7/2014. Kendelse af 13. juni 2016.

Sagen angår kurators klage over revisorer for en børsnoteret finansiel virksomhed. Sagens materielle indhold fremgår under afsnit 6.4.4 - kvalitetsmangler ved selve erklæringen.

De indklagede revisorer havde nedlagt påstand om afvisning.

Revisornævnet udtalte herom følgende:

"Påstanden om afvisning

Det er antaget i Revisornævnets praksis, at en revisors kunde som udgangspunkt kan klage over denne. Det er endvidere antaget, at et konkursbo, såvel som andre nye repræsentanter for et selskab, ved succession er klageberettigede i forhold til skyldnerens/selskabets revisor, jf. herved nævnets årsberetning for 2010, side 39 og 41.

Revisorlovens § 43 indebærer, at flere parter ud over kunden er klageberettigede i forhold til en revisor. Herunder er også Finanstilsynet klageberettiget. Nævnet eller formanden kan afvise at behandle klager fra personer, der ikke har en retlig interesse

i det forhold, klagen angår, og klager, der på forhånd må skønnes grundløse. Er en klage over en revisor indbragt af for eksempel Finanstilsynet, skal Revisornævnet dog behandle klagen, jf. stk. 6.

Det forhold, at en klageberettiget, herunder Finanstilsynet, ikke har fundet grundlag for at indgive klage, findes imidlertid ikke at afskære andre klageberettigede fra at indgive klage og kan således ikke i sig selv føre til, at klagen ikke skal realitetsbehandles, eller at klagen i øvrigt allerede derfor må anses for grundløs.

De indklagedes påstand om afvisning tages derfor ikke til følge."

Også relevant under afsnit 6.3.2. (udøvelse af klagebeføjelse - repræsentation og succession).

Sag 61/2015. Kendelse af 13. juni 2016.

Klager havde klaget over 2 revisorer og revisionsvirksomheden. Den revisormæssige del er refereret under 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen).

I forbindelse med nævnets behandling af sagen gjorde revisorerne gældende, at klagerne ikke havde den fornødne retlige interesse i at få klagen behandlet af nævnet. Revisornævnet anførte hertil følgende:

"Det fremgår af revisorlovens § 43, stk. 6, at nævnet kan afvise klager 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 påhviler nævnet af egen drift at påse, at en klager har den fornødne retlige interesse i at få en klage behandlet i nævnet.

Der er under sagen fremlagt en række angiveligt ubetalte fakturaer udstedt af klageren til E ApS, hvilke fakturaer danner grundlag for klagerens påstand i en civil sag anlagt mod den indklagede revisionsvirksomhed. Herefter finder nævnet ikke grundlag for at tilsidesætte klagerens oplysninger om at have disponeret i tillid til de indklagede revisorers påtegning.

De indklagedes påstand om afvisning af sagen som følge af manglende retlig interesse tages herefter ikke til følge."

Også relevant under afsnit 6.2.3.3. (accessorisk virksomhedsansvar).

6.3.2. Udøvelse af klagebeføjelse - repræsentation og succession

Sag 7/2014. Kendelse af 13. juni 2016.

Sagen angår kurators klage over revisorer for en børsnoteret finansiel virksomhed. Sagens materielle indhold fremgår under afsnit 6.4.4 - kvalitetsmangler ved selve erklæringen.

De indklagede revisorer havde nedlagt påstand om afvisning.

Revisornævnet udtalte herom følgende:

"Påstanden om afvisning

Det er antaget i Revisornævnets praksis, at en revisors kunde som udgangspunkt kan

klage over denne. Det er endvidere antaget, at et konkursbo, såvel som andre nye repræsentanter for et selskab, ved succession er klageberettigede i forhold til skyldnerens/selskabets revisor, jf. herved nævnets årsberetning for 2010, side 39 og 41.

Revisorlovens § 43 indebærer, at flere parter ud over kunden er klageberettigede i forhold til en revisor.

...

Det forhold, at en klageberettiget, herunder Finanstilsynet, ikke har fundet grundlag for at indgive klage, findes imidlertid ikke at afskære andre klageberettigede fra at indgive klage og kan således ikke i sig selv føre til, at klagen ikke skal realitetsbehandles, eller at klagen i øvrigt allerede derfor må anses for grundløs. De indklagedes påstand om afvisning tages derfor ikke til følge."

Også relevant under afsnit 6.3.1. (retlig interesse).

6.3.3. Forældelse

Ingen sager af interesse i beretningsåret.

6.3.4. Klagens indhold og form

Sag 12/2015. Kendelse af 21. februar 2016.

Klager havde indbragt såvel revisionsvirksomhed som revisor personligt og anmodet Revisornævnet om at foretage en vurdering af påtegningen på årsrapporten 2010/2011 for D ApS, herunder om den afgivne erklæring var i overensstemmelse med lovgivningen og erklæringsbekendtgørelsen.

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

"Klageren har anført, at årsrapporten for 2010/11 for D ApS ikke er retvisende, og at klageren håber, at nævnet vil foretage en vurdering af påtegningen, herunder om den afgivne erklæring er i overensstemmelse med lovgivningen og erklæringsbekendtgørelsen.

En klager kan ikke - som i denne sag - helt eller delvist overlade det til nævnet at udforme de enkelte klagepunkter ud fra en beskrivelse af et sagsforløb. I så fald ville en indklaget revisor ikke have rimelig mulighed for at varetage sit eventuelle forsvar over for den rejste klage, og det ville være Revisornævnet, der fremstod som den indklagedes egentlige modpart, hvilket ikke er foreneligt med nævnets virksomhed, som et af parterne uafhængigt klagenævn.

Klageskrivelsen findes derfor at være uegnet til at danne grundlag for nævnets behandling af sagen, da det ikke er præciseret hvilke konkrete punkter i regnskabet der giver anledning til klagen.

Herefter vil klagen være at afvise i forhold til indklagede...

Af de ovenfor anførte grunde afvises klagen tillige i forhold til den indklagede revisionsvirksomhed."

Klagen blev således i det hele afvist.

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 en revisor har afgivet erklæring, fortolker Revisornævnet dette begreb relativt

bredt, således at det 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

Ingen sager i beretningsperioden.

6.4.2. Ikke udelukkende til hvervgivers brug

Ingen sager i beretningsperioden.

6.4.3. Kompetencemangler

6.4.3.1. Mangler ved registreringen

Sag 7/2015. Kendelse af 20. januar 2016.

Erhvervsstyrelsen havde rejst klage over en revisor for at have overtrådt revisorlovens § 16, stk. 2, ved at afgive revisionserklæringer på årsrapporterne for en række selskaber gennem en revisionsvirksomhed på et tidspunkt, hvor revisor ikke var tilknyttet en revisionsvirksomhed, der var registreret i Revireg, hvorved revisors revisionspåtegninger og den bagvedliggende udførte revision ikke havde været underkastet den lovpligtige kvalitetskontrol.

Revisor var tidligere ved Revisornævnet pålagt en bøde på 100.000 kr. for inhabilitet i forbindelse med afgivelse af en revisorerklæring, der reelt var afgivet gennem indklagedes enkeltmandsvirksomhed og ikke det kontorfællesskab, hvor denne indgik, selv om erklæringen fremstod som afgivet gennem kontorfællesskabet. Revisor var endvidere tidligere ved Revisornævnet fundet skyldig i - dog uden ikendelse af en tillægsstraf - at have undladt at afgive en supplerende oplysning om udlodning. Revisornævnet lagde til grund som ubestridt, at revisor i perioden fra og med den 21. november 2012 til og med den 8. juli 2014 på et stort antal årsrapporter for selskaber havde afgivet revisorerklæringer omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, gennem revisionsvirksomhederne anført med enten X, Y eller Z, hvilke(n) revisionsvirksomhed(er) ikke var registreret i Revireg.

Revisornævnet anførte endvidere følgende:

"Afgivelse af en revisionspåtegning er en erklæringsopgave som angivet i revisorlovens § 1, stk. 2. Efter § 16, stk. 2, jf. stk. 1, er det kun tilladt en godkendt revisor at udføre erklæringsopgaver efter § 1, stk. 2, når det sker i en revisionsvirksomhed. Det følger endvidere af lovens § 13 og § 2, at en revisionsvirksomhed skal være godkendt af Erhvervsstyrelsen og være registreret i Revireg. Først når en virksomhed er registreret i Revireg, anses den for at være en godkendt revisionsvirksomhed, jf. § 5, stk. 9, i bekendtgørelsen om Revireg, og den godkendte revisor, der erklærer sig, skal selv være registreret i Revireg og som tilknyttet den revisionsvirksomhed, hvorigennem erklæringen afgives, jf. § 1, stk. 2, samt § 2, stk. 1, nr. 6, i samme bekendtgørelse. Navnet på den pågældende revisionsvirksomhed skal tillige med revisors navn anføres i erklæringen, jf. § 5, stk.

9, i erklæringsbekendtgørelsen. Indklagede har ubestridt i perioden fra og med den 21. november 2012 til og med den 8. juli 2014 i alt 37 gange som godkendt revisor afgivet revisionspåtegninger gennem sit revisionselskab benævnt X, Y eller Z, der i perioden ikke var registreret i Revireg og derfor i perioden ikke havde opnået status som godkendt revisionsvirksomhed. Revisorlovens § 16, stk. 2, har således ikke været overholdt, hvorved god revisorskik er tilsidesat. Indklagede er efter det oplyste eneindehaver af revisionsvirksomheder benævnt X, Y eller Z, idet virksomheden ejes og drives af indklagede. Efter bestemmelsen i § 4, stk. 1, i bekendtgørelsen om Revireg påhviler det den øverste ledelse at lade virksomheden registrere som en revisionsvirksomhed i Revireg. Den utilstrækkelige og derved manglende registrering af revisionsvirksomheden benævnt X eller Y eller Z, har således beroet på tilsidesættelse af en pligt, der påhvilede indklagede personligt i dennes egenskab af godkendt revisor og indehaver. Som anført af klager, har indklagedes revisionspåtegninger og det bagved liggende arbejde dermed ikke været underkastet lovpligtig kvalitetskontrol.

Vedrørende sanktionsfastsættelsen udtalte Revisornævnet bl.a., at det måtte "betragtes som en klart skærpende omstændighed, at indklagedes virksomhed tidligere har været registreret under et fiktivt CVR nummer, således at indklagede må anses for at have været bekendt med denne mulighed, ligesom det er en skærpende omstændighed, at der er tale om et meget betydeligt antal erklæringer, der er afgivet under firmanavne, der ikke er ens men i høj grad ligner hinanden. Det er endelig en skærpende omstændighed, at forholdene er begået få år efter, at indklagede i 2011 blev pålagt en bøde for en alvorlig tilsidesættelse af god revisionskik." Revisor pålagdes herefter en bøde på 150.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.6.2. (gentagelsesvirkning) og under afsnit 6.6.4. (andre forhold for betydning for strafudmåling).

6.4.3.2. Inhabilitet

Sag 11/2011. Kendelse af 8. februar 2016.

FSR havde indklaget revisor for i 11 tilfælde i 2006 og 2007 at have afgivet revisorerklæring på årsrapporter, uagtet indklagede reelt via sit holdingselskab ejede en betydelig kapitalandel af et anpartsselskab ApS1, i hvilket selskab også den personlige, direkte eller indirekte, indehaver af koncernselskaberne, som indklagede afgav revisorpåtegninger på årsrapporter for, var kapitalejer med en betydelig kapitalandel. FSR indklagede endvidere revisor for i et tilfælde at have afgivet revisorerklæring på årsrapporten på et selskab, der var en del af en koncern, hvor ovennævnte anpartsselskab ApS1 havde økonomisk interesse, herunder stillet betydelig sikkerhed for over for en bank.

Revisornævnet fandt, at indklagedes reelle økonomiske interesser var af en sådan karakter, at der forelå omstændigheder, der var egnet til hos tredjemand at vække tvivl om revisors uafhængighed, jf. dagældende revisorlovs § 11, stk. 1, nugældende revisorlovs § 24, stk. 2, og revisor fandtes derfor at have tilsidesat god revisorskik. Revisor, der forud 2 gange var ikendt bøder ved nævnet, jf. princippet i straffelovens § 89, blev ikke ikendt tillægsbøde. Frakendt retten til godkendelse som statsautoriseret revisor for en periode på 2 år. Kendelsen er indbragt for domstolene.

Se også under afsnit 6.6.3. (frakendelse) og under afsnit 6.7. (visse sagsbehandlingsspørgsmål).

Sag 66/2015. Kendelse af 25. februar 2016.

Erhvervsstyrelsen klagede over, at 2 statsautoriserede revisorer, X og Y, havde tilsidesat god revisorskik ved i strid med revisorlovens § 24, stk. 1, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 2, nr. 3 og nr. 4, at have revideret og afgivet revisionspåtegning på årsrapporten for H A/S for 2010.

Følgende fremgår af Revisornævnets begrundelse og afgørelse for så vidt angår sagens realitet:

"Efter oplysningerne i sagen kan det lægges til grund, at E Revisionsaktieselskab (tidl. F Revisionsaktieselskab) på erklæringstidspunktet den 30. september 2010 bestod af [x-antal] partnere, og at revisionsvirksomheden beskæftigede 17 personer. De indklagede, statsautoriseret revisor X og statsautoriseret revisor Y, samt I var partnere og bestyrelsesmedlemmer i revisionsvirksomheden.

Det kan videre lægges til grund, at I via selskabet J ApS, var ejer af kapitalandele i H A/S med [en andel], og at den reelle ejerandel udgjorde [en andel], idet H A/S ejede egne aktier. I var desuden medlem af bestyrelsen i H A/S. Henset til I's betydelige økonomiske interesse og ledelsesmæssige involvering i H A/S sammenholdt med, at han – sammen med de indklagede - sad i bestyrelsen for revisionsvirksomheden E Revisionsaktieselskab (tidl. F Revisionsaktieselskab), hvorigennem erklæringen på H A/S's årsrapport blev afgivet, og dermed - efter ejerkredsens størrelse og sammensætning - må anses for at være i stand til at påvirke resultatet af revisionsopgaven, finder nævnet, at der forelå sådanne trusler mod de indklagedes uafhængighed, at de indklagede burde have afstået fra at udføre erklæringsopgaven, jf. revisorlovens § 24, jf. § 1, stk. 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 2, 3 og 4. Nævnet finder ikke, at de indklagedes uafhængighed kunne afhjælpes ved sikkerhedsforanstaltninger henset til, at de situationer, der er nævnt i § 2 i uafhængighedsbekendtgørelsen, er absolutte. De indklagede findes således skyldige i overtrædelse af revisorlovens § 24, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 2, 3 og 4, i overensstemmelse med den rejste klage."

Bøden fastsattes for hver af de indklagede til 100.000 kr. med bemærkning om, at tilsidesættelse af uafhængighedsreglerne er et grundlæggende og fundamentalt brud på de krav, der stilles til en godkendt revisor.

Sag 13/2015. Kendelse af 13. juni 2016.

Sagen angår revisionsvirksomhedens overtrædelse af reglerne for rotation ved revisors revision af en PIE-virksomhed.

Revisortilsynet klagede på baggrund af en kvalitetskontrol over, at en revisionsvirksomhed ikke havde sikret overholdelse af revisorlovens § 25, idet den underskrivende revisor for Pengeinstitut D var den samme for hele perioden 2004 til 2011, hvor pågældende var tilknyttet revisionsvirksomhederne X (cvr.nr. xx xx xx xx) eller Y (cvr.nr. xx xx xx xx).

Revisionsvirksomheden blev fundet skyldig. Revisornævnets udtalte følgende:

"Nævnet lægger som ubestridt til grund, at den underskrivende revisor i revisionsvirksomheden for PIE-virksomheden Pengeinstitut D var den samme i otte år, førend der skete rotation, og at der således objektivt set er handlet i

uoverensstemmelse med revisorlovens § 25. Indklagede har imidlertid bestridt, at grundlaget for subjektiv tilregnelser hos revisionsvirksomheden er til stede. Det følger af princippet i straffelovens § 19, at uagtsomhed straffes ved lovovertrædelser uden for straffelovens område. Uanset at indklagede har modtaget ukorrekte oplysninger om retsstillingen fra den erklæringsafgivende revisor, finder Nævnet, at indklagede herefter er ansvarlig for den skete overtrædelse. For overtrædelse af revisorlovens § 25, pålægges indklagede i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der passende kan fastsættes til 25.000 kr. Nævnet har ved fastsættelsen af bødens størrelse lagt vægt på, at fejl i rotationen i forbindelse med revisionen af Pengeinstitut D efter det oplyste var den eneste konstaterede overtrædelse af revisorlovens § 25 ved kontrollantens gennemgang af samtlige af indklagedes revisioner af PIE-virksomheder."

Revisionsvirksomheden blev således pålagt en bøde på 25.000 kr.

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

Sag 18/2015. Kendelse af den 13. juni 2016.

Revisortilsynet klagede på baggrund af en kvalitetskontrol over, at revisor 1) havde overtrådt uafhængighedsbekendtgørelsen i forbindelse med afgivelse af Fairness Opinion til C A/S, og over, at revisor havde overtrådt revisorlovens § 16, stk. 1 og § 23, stk. 1, idet han havde indhentet utilstrækkelig revisionsdokumentation for indregning af tilkøbt virksomhedsandel i C A/S for årsregnskabet 2012. Revisor blev frifundet for klagepunkt 1, men fundet skyldig i klagepunkt 2. Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets begrundelse og afgørelse vedrørende frifindelsen:

"Nævnet bemærker, at ledelsen i C A/S har konsulteret indklagede i forbindelse med en værdifastsættelse, forud for regnskabsaflæggelsen. Opdelingen af købesummen for de erhvervede aktiver var indklagede enig i. Gennemgang af værdiansættelser medfører under de foreliggende omstændigheder ikke i sig selv, at indklagede mister sin uafhængighed. Revisortilsynet har ikke forelagt det produkt, som der klages over. Nævnet finder herefter ikke, at Tilsynet har løftet bevisbyrden for, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 6. Indklagede frifindes for dette klagepunkt."

Revisor blev pålagt en bøde på 10.000 kr.

Efter nye lov.

Sag 79/2016. Kendelse af 12. oktober 2016.

Revisortilsynet klagede på baggrund af en kvalitetskontrol over, at a) revisor havde overtrådt reglerne om uafhængighed ved at afgive revisionspåtegning på D A/S for 2013, idet revisor havde deltaget i D A/S' forretningsmæssige dispositioner og havde forestået administrative opgaver for D A/S samt haft adgang til D A/S' bankkonto. Der var herudover fremsat yderligere to klagepunkter, b) og c).

Revisornævnet udtalte bl.a.:

"Vedrørende klagepunkt a) På baggrund af de i sagen fremlagte dokumenter, kontrollantens erklæring samt indklagedes erkendelse af de faktiske forhold beskrevet i klagen fra Revisortilsynet, hvorefter indklagede og indklagedes hustru på tidspunktet for erklæringsafgivelsen havde enefuldmagt til kundens konti og adgang til netbank, betalte regninger efter anvisning og godkendelse fra direktionen samt foretog

bogføring i D A/S, finder Nævnet det bevist, at indklagede har 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 - ved at afgive revisorerklæringer på D A/S for regnskabsåret 2013, idet indklagede på de anførte områder har deltaget i D A/S' forretningsmæssige dispositioner og har forestået administrative opgaver for D A/S, ligesom indklagede formelt og reelt har haft adgang til D A/S' bankkonto. Indklagede har herved - som offentlighedens tillidsrepræsentant - tilsidesat god revisorskik. Det af indklagede oplyste om, at fuldmagt til bank ikke faktisk er anvendt, samt om, at der alene var tale om en hjælp til virksomheden i opstartsfasen, kan ikke føre til et andet resultat. Da indklagede således var inhabil ved afgivelse af erklæringen, tager Nævnet ikke stilling til indholdet af denne. Herefter tager Nævnet ikke stilling til klagepunkterne b og c."

Vedrørende sanktionsfastsættelsen udtalte Nævnet bl.a.:

"Indklagede har ved sin erklæring handlet i strid med god revisionskik. Inhabilitet ved erklæringsafgivelse må, uanset de konkrete omstændigheder, anses for en alvorlig tilsidesættelse af helt grundlæggende krav til revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Nævnet finder herefter ikke, at de begåede overtrædelser af god revisionskik er af mindre alvorlig karakter. Der er derfor ikke anledning til at nedsætte straffen som en konsekvens af de lovændringer, der er gennemført ved lov nr. 631 af 8. juni 2016 om ændring af revisorloven og forskellige andre love, jf. princippet i straffelovens § 3.

Ved fastsættelsen af bøden lægger Nævnet endvidere vægt på, at indklagede, mindre end et år efter, at han blev pålagt en bøde for tilsidesættelse af god revisionskik, nu på ny har tilsidesat denne."

Revisor blev pålagt en bøde på 125.000 kr.

Også relevant for afsnit 6.6.2. (gentagelsesvirkning).

Efter nye lov.

Sag 29/2016 og 30/2016. Kendelse af 21. november 2016.

Revisortilsynet havde efter en gennemført kvalitetskontrol i revisionsvirksomheden klaget over revisor personligt for blandt andet for at have overtrådt reglerne om uafhængighed ved at afgive revisionspåtegning, idet der i to sager ikke forelå dokumentation for overvejelser om uafhængighed i forbindelse med fælles økonomisk interesse mellem revisor og virksomheder, revisor afgav erklæring overfor, herunder opgaver der i den forbindelse var ydet af revisors ægtefælle. Endvidere var der klaget over, at uafhængighedsreglerne var overtrådt, ligesom der var sket krydsende revision.

Revisor blev fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik ved ikke at have dokumenteret sine overvejelser om uafhængighed.

Nævnet udtalte endvidere vedrørende revisors habilitet følgende:

"Det fremgår af de dokumenterede oplysninger i sagen, at der foreligger fælles økonomisk interesse mellem indklagedes revisionsvirksomhed ... og de to virksomheder (A A/S for regnskabsåret 2013 og B ApS for regnskabsåret 2013), som

indklagede har afgivet revisorerklæring overfor, og det fremgår endvidere, at der er udført administrativ assistance for de to virksomheder, hvor der foreligger denne fælles ejerinteressesesse, af indklagedes ægtefælle. Revisornævnet finder det på denne baggrund bevist, at der foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl om revisors uafhængighed, idet revisionsvirksomhedens ejerandel på 7,14 % i K/S ikke udgør en ubetydelig værdi.

Indklagede har således overtrådt inhabilitetsbestemmelserne ved afgivelse af de to revisionserklæringer og herved tilsidesat god revisorskik.

Det af indklagede anførte om den bestemmende indflydelse og omfanget af den administrative assistance kan ikke føre til et andet resultat." Den fælles ejerinteresse angik K/S'et.

Nævnet udtalte endvidere vedrørende krydsrevision følgende:

"Det fremgår af årsrapporterne for regnskabsårene 2013 og 2014 for K/S' (erklæringerne daterede 21. februar 2014 og 2. marts 2015) og ApS' (erklæringer daterede 21. februar 2014 og 2. marts 2015), at revisionserklæringerne er afgivet af revisor NN gennem revisionsvirksomheden XX.

Det fremgår endvidere af sagens oplysninger, at den revisionsvirksomhed, som indklagede afgiver revisionserklæringer igennem, revisionsvirksomheden YY, ejer 1/14 af ejerandele i K/S'et.

Det fremgår af årsrapport for regnskabsårene 2013 og 2014 for revisionsvirksomheden XX, at indklagede har afgivet revisorerklæringer på selskabernes årsrapporter for regnskabsårene 2013 og 2014 (daterede den 23. maj 2014 og 2. marts 2015).

Det er således bevist, at der foreligger krydsende revision mellem på den ene side indklagede og på den anden side revisionsvirksomheden YY, som er den revisionsvirksomhed, hvorigennem der er afgivet erklæringer med sikkerhed overfor K/S'et samt komplementarselskabet. Indklagede har herved overtrådt habilitetsbestemmelserne, herunder revisorlovens § 24 samt bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed - hvorefter der er absolut forbud mod krydsende revision - og dermed tilsidesat god revisorskik."

For denne tilsidesættelse af god revisorskik - samt for en del andre fejl og mangler - blev revisor pålagt en bøde på 175.000 kr. Der blev ved bødefastsættelsen af nævnet lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant, og at overtrædelse af det absolutte forbud mod krydsrevision er en grov krænkelse af habilitetsreglerne.

Også relevant under afsnit 6.4.3.3. (krydsrevision), afsnit 6.5.4.2. (når et kvalitetsstyringssystem, der er tilfredsstillende efter sit indhold, men anvendelsen (efterlevelsen) af systemet er i væsentlig grad utilstrækkelig) og afsnit 6.5.7. (betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet).

6.4.3.3. Krydsrevision

Efter nye lov.

Sag 29/2016 og 30/2016. Kendelse af 21. november 2016.

Kendelsen gengivet ovenfor i afsnit 6.4.3.2. (habilitet). Krydsende revisor vedrørende sag 109/2016.

Også relevant under afsnit 6.4.3.2. (inhabilitet), afsnit 6.5.4.2. (når et kvalitetsstyringssystem, der er tilfredsstillende efter sit indhold, men anvendelsen (efterlevelsen) af systemet er i væsentlig grad utilstrækkelig) og afsnit 6.5.7. (betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet).

Efter nye lov.

Sag 109/2016. Kendelse af 21. november 2016.

Krydsende revisor vedrørende sag 29/2016 og 30/2016.

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

6.4.4. Kvalitetsmangler ved selve erklæringen

43/2016 Kendelse af 3. februar 2016.

Klager, der var et ministerielt tilsyn, havde indbragt to revisorer for følgende:

1. At C skolens 2 statsautoriserede revisorer undlod at tage forbehold eller afgive supplerende oplysninger i samtlige afgivne erklæringer i perioden 2008 til 2010 vedrørende aktivitetsindberetninger om AMU-aktiviteter på D. 2: At den ene statsautoriserede revisor i revisorerklæring af 20. september 2010 anførte, at han ikke kunne vurdere, om den væsentlige anvendelse af interne instruktører var i strid med Undervisningsministeriets dagældende lov om arbejdsmarkedsuddannelser og lov om åbne uddannelse m.v. 3: At den ene statsautoriserede revisor i tilknytning til den udvidede undersøgelse af AMU-aktiviteterne, som Undervisningsministeriet pålagde C at få foretaget, undlod at afgive en konklusion i erklæringen på grund af den verserende tilsynssag.

Revisornævnet anførte indledningsvis, at for så vidt angår erklæringer afgivet før den 8. januar 2010 var der indtrådt forældelse, jf. revisorlovens § 46, hvorfor klager herover blev afvist.

Vedrørende klage 1 fremgår blandt andet følgende af nævnets præmis:

"... det til grund, at revisionsplanen er fulgt af de indklagede i uændret form gennem alle årene, og at revisionsplanen først i forbindelse med denne sag er ændret.

Endvidere lægges det til grund, at der ikke har været forhold, der har indikeret fejl eller mangler i den interne kontrol, hvorfor nævnet finder, at der ikke er et tilstrækkeligt grundlag for at fastslå, at indklagede B har handlet i strid med god revisionsskik ved ikke at have foretaget supplerende revisionshandling, der i givet fald kunne have afdækket undervisernes ansættelsesforhold og uddannelse, i forbindelse med erklæringsafgivelserne den 10. februar, 11. maj og 12. august 2010. Herefter frifindes indklagede B for dette klagepunkt.

Indklagede C har ikke efter 8. januar 2010 afgivet revisorerklæringer omfattende af klagepunkt 1, hvorfor han frifindes."

Vedrørende klage 2 fremgår blandt andet følgende af nævnets præmis:

"... lægger Revisornævnet til grund, at der ikke var givet dispensation til C, at indklagede nok rettede forespørgsel om dispensation til C - som var den institution, der var genstand for undersøgelsen - men undlod at rette henvendelse til den

statslige myndighed, der i givet fald havde kompetence til at meddele en dispensation, og hvor man måtte formode, man havde klarhed over, hvilke dispensationer, der var meddelt. Dette understøttes også af oplysning herom fra klagers repræsentant.

Efter de gældende bestemmelser, herunder den gældende instruks, jf. ovenfor, var det ikke tilladt - uden tilladelse fra Undervisningsministeriet - at anvende ansatte i D som undervisere, og såfremt skolen undtagelsesvist havde fået tilladelse dertil, måtte disse undervisere ikke også modtage løn fra C.

På denne baggrund finder Revisornævnet, at når henses til formålet med den af indklagede foretagne undersøgelse og den i tilknytning hertil afgivne revisorerklæring af 20. september 2010, burde og kunne indklagede have rettet henvendelse direkte til den myndighed, der havde kompetence til at give en dispensation fra gældende regler, i stedet for alene at forespørge den institution, C, der var målet med indklagedes undersøgelse og erklæringsafgivelse. Nævnet har herved også taget i betragtning, at C faktisk oplyste, at man ikke kunne fremfinde sin dispensation, hvilket forhold burde have været så væsentligt for indklagede i forhold til indklagedes opgave, at han ikke lod sig nøje med dette svar til brug for erklæringsafgivelsen. Ved at have undladt at sikre sig et relevant revisionsbevis, der kunne danne grundlag for en afklaring af, hvorledes - og om - et forbehold skulle tages, har indklagede tilsidesat god revisorskik.

Revisornævnet skal i tilknytning hertil anføre, at beskrivelsen af forbeholdet også ville få indflydelse på den af indklagede afgivne konklusion, jf. klagepunkt 3."

Vedrørende klage 3 fremgår blandt andet følgende af nævnets præmis:

"Klager har formuleret sit klagepunkt således: "At statsautoriseret revisor ... i tilknytning til den udvidede undersøgelse af AMU-aktiviteterne, som Undervisningsministeriet pålagde C at få foretaget, undlader at afgive en konklusion i erklæringen [af 20. september 2010] på grund af den verserende tilsynssag, (...) og svar på spørgsmål tre (...) fra FSR-danske revisorers Responsumudvalg...". Når henses til det faktum, som indklagede har lagt til grund i forbindelse med sin erklæringsafgivelse - at han ikke kunne vurdere, om anvendelsen af de interne instruktører var omfattet af den gældende instruks -, finder Revisornævnet ikke, at indklagedes formulering - afgivet som en "bortset fra erklæring"- i sin revisorerklæring i sig selv har været i strid med god revisorskik. Hertil kommer, at formuleringen af indklagedes konklusion i tilknytning til et taget forbehold, afhænger af substansen i forbeholdet.

På denne baggrund frifindes indklagede for dette klagepunkt."

Herefter blev den ene revisor i det hele frifundet, mens den anden blev pålagt en bøde på 10.000 kr.

Sag 64/2015. Kendelse af 8. februar 2016.

Skat klagede over: 1) Revisor havde tilsidesat revisorlovens § 16, stk. 3, idet han ved udarbejdelse af opgørelse af skattepligtige indkomst for indkomståret 2013 for et ApS ved afgivelse af sin erklæring om regnskabsmæssig assistance ikke anførte en supplerende oplysning om, at et underskud i form af aktietab på ca. 650.000 kr. realiseret i tidligere år allerede var modregnet ved opgørelse af selskabets skattepligtige indkomst for året 2010 (fradrag for urigtigt fremført aktietab). Revisornævnet fandt det godtgjort af revisor, at revisor havde foretaget en række

revisionsmæssige handlinger, der var tilstrækkelige. Derfor blev revisor frifundet for klagepunkt 1.

Skat klagede endvidere over: 2) Revisor havde ved revisionspåtegninger af på årsrapporterne for regnskabsårene 2011, 2012 og 2013 for ApS tilsidesat erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, nr. 1, og dermed god revisorskik, idet revisor ikke havde afgivet supplerende oplysning om ledelsens mulige ansvar for mulig strafferetlig overtrædelse af skattekontrollen § 7 C om indberetning af skattepligtig værdi af fri bolig til selskabets anpartshaver (værdi af fri bolig).

Revisornævnet lagde til grund, hvilket ikke var bestridt af indklagede, at indklagede havde undladt at anmode om dokumentation for selskabets lovpligtige indberetning af skattepligtig værdi af rådighed for anpartshaver over selskabets parcelhus.

Revisornævnet bemærkede indledningsvis, at klagen skulle afgøres på baggrund af den klage, som var fremsat af klager, og klagen under klagepunkt angik alene, at indklagede ved sine revisionspåtegninger på årsrapporterne havde tilsidesat erklæringsbekendtgørelsens § 7, idet indklagede undlod at afgive supplerende oplysning om ledelsens mulige ansvar.

Nævnet anførte herefter følgende:

"Efter erklæringsbekendtgørelsen skal en revisor afgive supplerende oplysninger om forhold, som revisor er blevet bekendt med under sit arbejde, og det fremgår af erklæringsvejledningen i tilknytning til denne bestemmelse, at en revisor ikke skal udføre særlige undersøgelser rettet mod andre forhold, herunder forhold, der kan medføre ledelsesansvar.

Mod indklagedes benægtelse af, at indklagede i forbindelse med sin revision var blevet klar over og dermed havde viden om forholdet, og under hensyn til de faktuelle forhold, nævnet i denne sag kan lægge til grund, finder nævnet ikke, at klager har bevist, at indklagede var blevet opmærksom på forholdet og dermed var bekendt med forholdet. Derfor har den indklagede heller ikke kunnet – eller skullet - afgive supplerende oplysning herom, og derfor frifindes indklagede for klagepunktet.

Det forhold, at indklagede eventuelt i denne sag kunne have tilrettelagt sin planlægning af revisionen på en sådan måde, at indklagede kunne have fået kendskab til, at selskabet ikke havde foretaget korrekt indberetning til Skat vedrørende AM-bidrag af værdi af fri bolig, kan ikke – således som klagen er fremsat – føre til et andet resultat."

Derfor blev revisor også frifundet for klagepunkt 2.

Sag 24/2015. Kendelse af 24. februar 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med en kvalitetskontrol rejst klage mod revisor for at have 1) overtrådt den dagældende erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 5, idet der i revisionspåtegningen på årsrapporten for 2010 for C ApS ikke var foretaget modifikation i konklusionen i forbindelse med afgivelse af forbehold, hvorfor denne fremstår som "blank" konklusion, og 2) tilsidesat god revisorskik ved afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporten 2010 for C ApS, idet der ikke var indhentet tilstrækkeligt revisionsbevis i forbindelse med revision af væsentlige områder, herunder forudsætningen for going concern og værdiansættelse af udskudt skatteaktiv.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmisser vedrørende sagens realitet:

"Ad klagepunkt 1

På baggrund af Revisortilsynets oplysninger og indklagedes erkendelse af, at revisionspåtegningen burde have været forsynet med en "bortset fra" konklusion, finder Nævnet, at den af indklagede afgivne påtegning på årsrapporten 2010 for C ApS er i strid med den dagældende erklæringsbekendtgørelses § 5, stk. 6, jf. stk. 5, jf. herved bekendtgørelse nr. 668 af 26. juni 2008 om godkendte revisorers erklæringer.

Ad klagepunkt 2

...

For så vidt angår klagepunktets realitet er det ubestridt, jf. herved også årsrapportens ledelsesberetning, at selskabet havde tabt hele egenkapitalen. Det er videre ubestridt, at selskabet på erklæringstidspunktet var uden drift. Det har påhvilet revisor, som led i revisionen af, om going concern-forudsætningen var opfyldt i forbindelse med aflæggelse af selskabets årsrapport for 2010, at sikre sig tilstrækkeligt revisionsbevis for opretholdelsen af forsat finansiering af selskabet.

Indklagede har, som dokumentation for sine arbejdshandlinger i forbindelse med revisionen af årsrapportens going concern-forudsætning, fremlagt et notat dateret 28. juni 2011, dvs. dagen før påtegningen af årsrapporten. Af kvalitetskontrollantens redegørelse fremgår det blandt andet, at der ikke fra selskabets bank er modtaget engagementsoversigt, ligesom der ikke er indhentet eller modtaget tilsagn om forsat finansiering, og at der ikke i sagen er dokumentation for, at revisor har foretaget vurdering af om banken er villig til at yde den fornødne finansiering eller om ledelsen vil være i stand til at finansiere retssagerne, herunder en tilkendegivelse herom fra direktøren. Der er heller ikke indhentet yderligere direkte og skriftlig bekræftelse fra selskabets advokat omkring dennes vurdering af de anlagte retssagers udfald. Nævnet finder ikke, at det har påhvilet indklagede at indhente et egentligt responsum fra advokaten om de verserende sager. Nævnet finder dog, at indklagede på baggrund af den fremlagte dokumentation ikke i fuldt tilstrækkeligt omfang har godtgjort sine arbejdshandlinger i forbindelse med revisionen af værdiansættelsen af det udskudte skatteaktiv. Nævnet har, for så vidt angår retssagerne, herved lagt vægt på bl.a., at det ikke fremgår, hvem der har haft en drøftelse med advokaten, samt hvilke konkrete forhold, der er drøftet med advokaten. Indklagede har herved handlet i strid med god revisorskik, jf. revisorlovens § 23, stk. 1, jf. § 16, stk. 1. Ved fastsættelsen af sanktionen har Nævnet på den ene side lagt vægt på, at der foreligger to overtrædelser af god revisionsskik, og på den anden side dels disses konkret mindre alvorlige karakter, dels, at indklagede i udstrakt grad har medvirket til, at forholdene blev afklaret, ved selv at gøre kvalitetskontrollanten opmærksom på, at der var en fejl i konklusionen under forhold 1."

Revisor pålagdes en bøde på 10.000 kr.

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

Sag 46/2015. Kendelse af 24. februar 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod revisor for at god revisorskik var overtrådt, a) idet dokumentation for udførelsen af revisionen i 3 ud af 6 gennemgåede revisionssager var mangelfuld som følge af, at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem ikke var anvendt, hvilket havde

resulteret i manglende kundeaccept, manglende uafhængighedsvurdering samt manglende dokumentation for revision af væsentlige regnskabsposter og konklusioner, b) ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for B ApS for 2012, idet der ikke var dokumentation for revision af going concern, og endvidere var erklæringsbekendtgørelsen overtrådt, idet der var afgivet supplerende oplysninger om going concern i en situation, som burde have givet anledning til forbehold og modifikation af konklusionen, og c) og at erklæringsbekendtgørelsen var overtrådt i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporten for D ApS for 2012, idet der ikke var taget forbehold for flere tilfælde af manglende overholdelse af årsregnskabsloven.

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

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

Sag 71/2015. Kendelse af 30. marts 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol klaget over en revisor, idet

1) god revisorskik var overtrådt ved revision af årsregnskabet for C A/S for 2013, idet dokumentation for revision af væsentlige regnskabsposter var utilstrækkelig, og idet 2) god revisorskik var overtrådt ved revision af årsregnskabet for D A/S for 2011, idet der ikke var udført tilstrækkelige revisionshandlinger som grundlag for at kunne afgive erklæring, og herudover var erklæringsbekendtgørelsen overtrådt, idet der ikke var taget forbehold for manglende omtale af going concern forhold i årsregnskabet.

Revisor blev fundet skyldig i klagepunkt 1. For så vidt angår klagepunkt 2 udtalte Revisornævnet:

"Ad klagepunkt 2

Revisortilsynet har erklæret sig enig i, at forbeholdet for, at D A/S er going concern er såvel væsentligt som gennemgribende, og at dette skal føre til, at indklagede - som sket - skal udtrykke en afkræftende konklusion i påtegningen på årsregnskabet for 2011.

Det lægges efter indklagedes oplysninger til grund, at han - da han havde konkluderet, at årsrapporten ikke kunne aflægges under forudsætning af going concern - ikke foretog yderligere revisionshandlinger, som oprindeligt planlagt. Spørgsmålet er herefter, om indklagede burde have gennemført revisionen, herunder særligt med fokus på revisionshandlinger relateret til værdiansættelse, med henblik på at kunne vurdere de konsekvenser forbeholdet eventuelt måtte have for de værdier, som regnskabsposterne er indregnet med i det aflagte årsregnskab. Det fremgår af revisorlovens § 16, at revisor skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik, herunder udvise den nøjagtighed og hurtighed, som opgavernes beskaffenhed tillader. Revisor skal desuden udvise integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd og kompetence samt fornøden omhu.

Revisornævnet finder ikke fuldt tilstrækkeligt grundlag for at statuere, at indklagede - ved på den ovenfor nævnte baggrund ikke at udføre de planlagte revisionshandlinger af de enkelte regnskabsposter eller udføre kompensierende handlinger - har overtrådt revisorlovens § 16 og dermed tilsidesat de pligter, som stillingen medfører. Det

fremgår således af forbeholdet i revisionspåtegningen, at indklagede var af den opfattelse, at selskabet kunne være ude af stand til at realisere sine aktiver og indfri sine forpligtelser som led i den normale drift.

Det er ubestridt, at årsrapporten for D A/S ikke indeholdt oplysninger om going concern forhold. Nævnet er enig med Revisortilsynet i, at indklagede skulle have taget forbehold for manglende omtale af going concern forhold i regnskabet, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, nr. 3.

Indklagede findes i dette omfang skyldig i den rejste klage."

Revisor blev pålagt en bøde på 20.000 kr.

Sag 22/2015 og 23/2015. Kendelse af 1. april 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med en kvalitetskontrol fremsat klage over revisorerne X og Y for i forbindelse med deres påtegning på årsrapporten for D ApS (nu under konkurs) for regnskabsåret 2011 at have haft utilstrækkelig dokumentation for deres revision af going concern-forudsætningen.

De indklagede blev begge fundet skyldige. Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets præmis:

"Det påhvilede de erklærende revisorer, som led i revisionen af, om going concern-forudsætningen var opfyldt i forbindelse med D ApS' aflæggelse af årsrapport for 2011, at tage forbehold eller give supplerende oplysninger for manglende eller utilstrækkeligt revisionsbevis, hvis der var usikkerheder med hensyn til opretholdelsen af forsat finansiering af selskabet.

De indklagede har som dokumentation for revisionen af årsrapportens going concern-forudsætning fremlagt et telefonnotat dateret 28. juni 2012 udfærdiget af en medarbejder i revisionsvirksomheden, som var tilknyttet revisionsteamet, hvoraf det fremgår, at man har drøftet selskabets likviditetsbudget med F (F), og at han ville opretholde finansieringen. Af et afsluttende arbejdsblad dateret 29. juni 2012 er det noteret, at "G kan ikke give tilsagn om yderligere kapitalindsud". Desuden var der i det til brug for revisionen udarbejdede likviditetsbudget ikke oplysninger om, hvorledes man forholdt sig til, at to ansvarlige lån på i alt 4,0 mio.kr. var forfaldne pr. 1. marts 2011 ud af langfristede gældsforpligtelser pr. 31. december 2011 på 18,6 mio. kr. Der var således heller ikke indhentet yderligere direkte og skriftlig bekræftelse fra ledelsen omkring opretholdelse af finansieringen samt fra de øvrige fordringshavere om afståelse af yderligere rentetilskrivning/afdrag. Dette skal sammenholdes med oplysningen om, at selskabet forventedes likvideret, og at der var andre kreditorer, end F.

Dette skal sammenholdes med, at kravene til oplysninger om going concern problemer blev understreget ved FSR's Faglige Information "om usikkerheder om going concern m.v." af 16. december 2009.

Nævnet finder herefter, at de indklagede revisorer ved de på deres vegne og med deres bekræftelse foretagne revisionshandlinger ikke har opnået fuldt tilstrækkeligt revisionsbevis for, at going concern-forudsætningen var opfyldt, hvorved de indklagede har handlet i strid med god revisorskik, jf. revisorlovens § 23, stk. 1, jf. § 16, stk. 1."

De indklagede revisorer pålagdes hver en bøde på 15.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.5.7. (betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet).

Sag 42/2015 og sag 43/2015. Kendelse af 11. april 2016.

Klagerne, der var 3 selskaber, havde i sag 42/2015 klaget over, 1) at varebeholdningerne pr. 31. december 2011 for B ApS og C A/S ikke var indregnet i årsrapporterne for 2011 i overensstemmelse med den i årsrapporterne beskrevne regnskabspraksis eller i overensstemmelse med årsregnskabslovens regler, over 2) afgivelsen af vurderingsberetning den 16. april 2012 i forbindelse med stiftelse af A Holding A/S ved apportindskud af kapitalandele i B ApS og C A/S til regnskabsmæssig egenkapital pr. 31. december 2011 med tillæg af goodwill på 7,5 mio. kr., samt afgivelse af blank revisionspåtegning på selskabets åbningsbalance pr. 16. april 2012, og over 3) at revisor havde udarbejdet vurderingsberetningen uden at bede selskaberne om en balance og resultatopgørelse for perioden 1. januar 2012 til 6. april 2012.

Revisornævnet afviste klagen fremsat af den ene af selskaberne på grund af manglende retlig interesse.

Revisor blev på baggrund af klagerne fra øvrige fundet skyldig i de fremsatte klagepunkter og pålagt en bøde på 50.000 kr.

Klager, der var et selskab, havde i sag 43/2015 klagede over, at revisor havde overtrådt uafhængighedsbestemmelsen i revisorlovens § 24, stk. 2, i forbindelse med, at E Holding ApS i april 2012 via det nystiftede A Holding A/S investerede 7,5 mio. kr. i B ApS og C A/S.

Revisornævnet lagde til grund, at der var tale om rådgivningsarbejde, der ikke var omfattet af nævnets kompetence, hvorfor denne klage blev afvist.

Også relevant under afsnit 6.3.1. (retlig interesse).

Sag 97/2015. Kendelse af 13. april 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med en kvalitetskontrol klaget over revisor for følgende:

1) Revisor havde tilsidesat god revisorskik ved afgivelse af erklæring på årsregnskaberne for C A/S for 2012/2013, D ApS for 2013 og E I/S for 2013, idet der ikke var foretaget tilstrækkelig dokumenteret planlægning, og fordi grundlaget for erklæringerne var mangelfuldt. Endvidere var dokumentationen for udførte handlinger utilstrækkelig, og

2) revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af erklæring om review på årsregnskabet for E I/S for 2013, idet der ikke var taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven.

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

Sag 69/2016. Kendelse af 27. april 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med en kvalitetskontrol klaget over, at revisor havde tilsidesat god revisorskik ved revisionen af C ApS, idet der var utilstrækkelig dokumentation for revision af værdien af ejendomme og skatteaktiv.

Revisor blev fundet skyldig på og pålagt en bøde på 10.000 kr.

Sag 80/2015. Kendelse af 27. april 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage

mod en revisor for følgende:

a) Revisor havde overtrådt god revisorskik ved afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporten for 2013 for C ApS, idet revisor ikke tilstrækkelig havde dokumenteret, at erklæringsopgaven kunne anses som landbrugsvirksomhed i henhold til revisorlovens § 17, stk. 1,

b) revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporten for 2013 for C ApS, idet revisor ikke havde taget forbehold for den anvendte regnskabspraksis vedrørende grunde og bygninger, og idet der manglende noteoplysning om gæld til forfald 5 år efter balancedagen, og

c) revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporten for 2013 for D A/S, idet revisor ikke havde taget forbehold for, at virksomheden havde anvendt årsregnskabslovens undtagelsesregel i § 11, stk. 3, uden at betingelserne herfor var opfyldt.

Revisornævnets anførte bl.a.:

"Klagepunkt a)

Revisornævnet lægger som ubestridt til grund, at indklagede med sin tilknytning til B er omfattet af revisorlovens § 17, stk. 1, hvorefter registrerede revisorer, der er ansat i de landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer, der er tilknyttet eller drives under G, kan udføre opgaver efter lovens § 1, stk. 2. Det fremgår af revisorlovens § 17, stk. 1, at de af bestemmelsen omfattede registrerede revisorer alene må udføre opgaverne for fysiske og juridiske personer, der driver landbrugsvirksomhed.

Indklagede har afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for 2013. C ApS' hovedaktivitet er skovbrug og boligudlejning.

Indklagede har under sagen oplyst, at han i arbejdspapiret "fortsat accept af kunde" har skrevet nej til spørgsmålet om, hvorvidt der er begrænsninger i henhold til revisorlovens § 17, og at han ikke har begrundet dette svar, idet han vurderede, at han kunne revidere regnskabet. Indklagede har for nævnet forklaret, at han vurderede, at skovbrug kunne sidestilles med landbrugsafgrøder og kvægdrift og derfor mente, at regnskabet faldt ind under § 17 i revisorloven.

Af Erhvervsudvalgets betænkning af 18. maj 1994 fremgår herom: "ved fortolkningen af begrebet »landbrugsvirksomhed« må der anlægges en naturlig sproglig fortolkning.

Landbrugsvirksomhed vil således sige, at man dyrker afgrøder og/eller har husdyrhold. Dette gælder, uanset om landbrugsvirksomhed drives som fuldtidsbeskæftigelse, deltidsbeskæftigelse eller som fritidserhverv. Derimod omfatter landbrugsvirksomhed hverken de virksomheder, der leverer varer eller tjenesteydelser til et landbrug, eller de virksomheder, der aftager landbrugsprodukterne.

Bestemmelsen indebærer således, at revisorerne på rådgivningskontorerne ikke må foretage revision og rådgivning af f.eks. slagterier, mejerier eller foderstofleverandører". Af Revisorloven med kommentarer, 4. udgave, fremgår blandt andet, at bestemmelsens begreb er mere snævert end fx årsregnskabslovens § 38, stk. 2, der tillige omfatter gartnerier og forstvirksomhed.

På denne baggrund og efter kvalitetskontrollantens erklæring og arbejdspapirer er nævnet enig med Revisortilsynet i, at indklagede i forbindelse med sin accept af revisionsopgaven burde have dokumenteret sin stillingtagen til, om der var tale om en landbrugsvirksomhed i henhold til revisorlovens § 17, stk. 1, jf. herved revisorlovens § 23, hvorefter revisor for enhver opgave efter revisorlovens § 1, stk. 2, skal

udarbejde arbejds papirer, der dokumenterer grundlaget for den afgivne erklæring. Efter omstændighederne - herunder de ret sparsomme fortolkningsbidrag til begrebet landbrugsvirksomhed i revisorlovens § 17 - finder nævnet imidlertid ikke, at indklagedes overtrædelse af dokumentationskravene konkret er af en sådan beskaffenhed, at indklagede bør pålægges en disciplinær sanktion herfor. Straffen bortfalder derfor.

Klagepunkt b)

Det fremgår af afsnittet "anvendt regnskabspraksis" i årsrapporten for C ApS for 2013, at grunde og bygninger indregnes til kostpris med fradrag for akkumulerede afskrivninger, og at der ikke afskrives på grunde og bygninger.

Efter kvalitetskontrollantens erklæring og arbejds papirer og i overensstemmelse med indklagedes erkendelse lægger nævnet til grund, at beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis for grunde og bygninger i årsrapporten for C ApS for 2013 ikke er i overensstemmelse med den faktisk anvendte regnskabspraksis, hvorefter bygningerne er værdiansat til dagsværdi.

Revisornævnet finder endvidere, som anført af Revisortilsynet, at den anvendte regnskabspraksis – såvel som den er beskrevet i årsrapporten i "anvendt regnskabspraksis" som den faktisk anvendte - er i strid med årsregnskabslovens § 41 og § 43, hvorefter anlægsaktiver, der måles til dagsværdi, skal afskrives over en periode svarende til brugstiden under hensyntagen til forventet restværdi ved brugstidens afslutning. Revisornævnet har herved – henset til at indklagede ved sin klientaccept har lagt til grund, at der er tale om en landbrugsvirksomhed - lagt til grund, at årsregnskabslovens § 38 ikke kan finde anvendelse.

Indklagede burde således i revisionspåtegningen have taget forbehold for, at redegørelsen for anvendt regnskabspraksis for grunde og bygninger ikke er i overensstemmelse med kravene i årsregnskabsloven, at beskrivelsen i årsrapporten af anvendt regnskabspraksis for grunde og bygninger ikke er i overensstemmelse med den faktisk anvendte regnskabspraksis, og at der ikke foretaget afskrivninger på bygninger, som krævet i årsregnskabslovens § 43, stk. 1. Nævnet bemærker herved, at regnskabsposten udgør ca. 96 % af balancesummen og således er væsentlig for en regnskabsbruger.

Efter kvalitetskontrollantens erklæring og arbejds papirer og i overensstemmelse med indklagedes erkendelse lægger nævnet videre til grund, at der i årsrapporten mangler noteoplysning om gæld, der forfalder efter mere end 5 år efter balancetidspunktet, således som foreskrevet i årsregnskabslovens § 63. Indklagede burde tillige have taget forbehold herfor.

Indklagede har således overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1 og 2 og findes derfor skyldig i den rejste klage.

Klagepunkt c)

Efter den dagældende årsregnskabslovs § 41 kunne immaterielle anlægsaktiver ikke opskrives.

Det fremgår af afsnittet om anvendt regnskabspraksis i årsrapporten for 2013 for D A/S, at værdiansættelse af avlsrettigheder (immateriel aktiv), som er oparbejdet i egen besætning, hidtil har været værdiansat til 0 kr., men i ny praksis er værdiansat til dagsværdi. Af den beløbsmæssige indvirkning fremgår, at opskrivningen udgør 3,5 mio. kr., og at den påvirker egenkapitalen med + 2.730 tkr.

Det fremgår af årsregnskabslovens § 11, stk. 1, at årsregnskabet skal give et retvisende billede af virksomhedens aktiver og passiver, finansielle stilling samt af resultatet. Som undtagelse hertil fremgår det af stk. 3, at hvis anvendelsen af bestemmelserne i årsregnskabsloven i særlige tilfælde vil stride mod kravet om det retvisende billede, skal de fraviges, således at dette krav kan opfyldes. Det er således afgørende, at regnskabet viser et retvisende billede. Fravigelsen skal i så fald oplyses i noterne og fravigelsen skal begrundes konkret og fyldestgørende. Af lovbemærkningerne til bestemmelsen fremgår: "Det er altså ikke tilstrækkeligt at anføre, at der fraviges for bedre at give et retvisende billede. Det skal klart fremgå, hvorfor lovens regler ikke fører til et retvisende billede og hvorfor den fremgangsmåde der er valgt, bedre fører til et retvisende billede. Det gælder om at overbevise regnskabsbruger om, at fravigelsen er nødvendig, og at forholdet ikke kan klares med supplerende oplysninger efter stk. 2"

I afsnittet om anvendt regnskabspraksis er fravigelsen begrundet således: "Indregning af rettigheder til dagsværdi er foretaget for at få et mere retvisende billede af virksomhedens egenkapital". På denne baggrund og efter kvalitetskontrollantens erklæring og arbejds papirer samt indklagedes delvise erkendelse er nævnet enig med Revisortilsynet i, at fravigelsen fra den dagældende årsregnskabslov ikke er tilstrækkeligt begrundet, hvorfor indklagede burde have taget forbehold herfor. Nævnet bemærker herved, at der i forhold til det fastsatte væsentlighedsniveau på 280 tkr. er tale om en væsentlig regnskabspost. Indklagede har således overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6 og findes dermed skyldig i den rejste klage."

Indklagede pålagdes en bøde på 10.000 kr.

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

Sag 28/2015. Kendelse af 10. maj 2016.

Revisornævnet lagde til grund, at en privat klage indgivet af A A/S skulle forstås således:

"At indklagede, ved sin revision af årsregnskabet for 2013, ikke har foretaget tilstrækkelige undersøgelser, herunder sikret sig fornøden dokumentation, henholdsvis ekstern bekræftelse for revisionen i forbindelse med [afkald på tilgodehavende] for 4. kvartal 2013 i K/S D (klagepunkt 1)

At indklagede burde have ændret regnskabet og den skattemæssige opgørelse for K/S D's årsregnskab for 2013 i overensstemmelse med, at indklagede på generalforsamlingen af 24. april 2014 blev gjort opmærksom på at der var tale om henstand til betaling af [tilgodehavende] og ikke [afkald på tilgodehavende], som medførte at [tilgodehavendet] ikke blev medtaget i regnskabet for 2013, men derimod indgik i regnskabet for 2014 (klagepunkt 2).

At indklagede ikke i forbindelse med sin revision af E ApS for året 2013 har foretaget tilstrækkelige undersøgelser, herunder eftersyn af bestyrelsens protokoller, hvorfor indklagede ikke i revisionsprotokollaterne for E ApS og K/S D burde have erklæret, at indklagede havde kontrolleret, at bestyrelsen havde overholdt sin forpligtelse efter selskabsloven til at oprette og føre bøger, fortegnelser og protokoller (klagepunkt 3)."

Revisor blev frifundet for klagepunkt 1. Revisornævnet udtalte vedrørende de øvrige klagepunkter følgende:

"Vedrørende klagepunkt 2 bemærker Nævnet, at regnskabet for K/S D for 2013 blev påtegnet af indklagede den 2. april 2014, efter at indklagede den 23. januar 2014 havde haft et møde med F. På dette møde blev eftergivelsen af [tilgodehavende] omtalt, men indklagede blev ikke bekendt med, at der fandtes en yderligere allonge til [aftalen] mellem K/S D og GA/S. Nævnet kan ikke tage stilling til parternes uenighed om referatet af generalforsamlingen den 24. april 2014, men det fremgår dog af det referat, som også selskabet har godkendt, at "F gennemgik allongerne til [kontrakten]". Endvidere burde indklagede efter regnskabsårets afslutning have gjort sig bekendt med, at den [tilgodehavende], der nu opkrævedes, afveg fra det aftalte. Når dette sammenholdes med den uenighed mellem kommanditisterne, der utvivlsomt må have stået indklagede klar på generalforsamlingen, burde indklagede have iværksat foranstaltninger som omtalt i ISA 560, pkt. 10, herunder burde påtegningen af regnskabet eventuelt være blevet ændret. Det kan ikke lægges til grund, at sådanne drøftelser med ledelsen er iværksat eller at indklagede har forholdt sig til, om regnskabet burde ændres. Herefter findes indklagede at have handlet i strid med god revisorskik vedrørende dette klagepunkt.

Vedrørende klagepunkt 3 bemærker nævnet, at indklagede afslutningsvis ved brev af 5. februar 2016 fra indklagede advokat reelt har erkendt det faktiske forhold. Indklagede har herved handlet i strid med god revisorskik vedrørende dette klagepunkt."

Revisornævnet udtalte endvidere, at Revisornævnet "ikke kunne eller ville forholde sig til nogle af klageren mod indklagede fremsatte beskyldninger om medvirken til straffbare forhold etc."

Revisor blev pålagt en bøde på 25.000 kr.

Sag 95/2015. Kendelse af 1. juni 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor, der ved revisionen af årsregnskabet for et ApS havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen, idet revisor ikke havde afgivet en supplerende oplysning om, at der ikke var indberettet moms i overensstemmelse med momslovgivningen, og at ledelsen derved kunne ifalde et strafansvar.

Revisor blev fundet skyldig, og Revisornævnet bemærkede, at revisors oplysning i revisionsprotokollen om forholdet ikke opfyldte kravet i erklæringsbekendtgørelsens § 7.

Revisor blev pålagt en bøde på 10.000 kr.

Sag 105/2015. Kendelse af 1. juni 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for a) at have overtrådt god revisorskik ved revisionen af årsregnskabet for et ApS for 2011, idet der ikke var tilstrækkelig dokumentation eller revisionsbevis vedrørende fortsat drift og udskudt skatteaktiv, og for b) at have overtrådt god revisorskik ved revision af årsregnskabet for et A/S, idet der var utilstrækkelig planlægning og dokumentation vedrørende revisionen af igangværende arbejder. Revisor blev fundet skyldig i begge klagepunkter og pålagt en bøde på 15.000 kr.

Sag 99/2015. Kendelse af 1. juni 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst klage mod

revisor for a) at revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A/S for 2013, idet der burde have været afgivet supplerende oplysninger om muligt ledelsesansvar som følge af overtrædelse af selskabslovgivningen på grund af besiddelse af egne aktier, og for b) at indklagede havde overtrådt god revisorskik ved afgivelse af erklæring med høj grad af sikkerhed overfor Arbejdsmarkedets Feriefond, idet indklagede ikke havde udført tilstrækkelig planlægning for denne - selvstændige revisionsopgave - samt ikke havde dokumenteret at have opnået tilstrækkeligt revisionsbevis ved udførelse af særskilte revisionshandlinger i forbindelse med opgaven vedrørende grundlaget for erklæringen. For så vidt angår klagen under punkt b) fandt nævnet, at revisor ikke i tilstrækkeligt omfang havde planlagt og ikke i tilstrækkeligt omfang havde dokumenteret, at de enkelte revisionshandlinger - udført til brug for afgivelse af revisorerklæringen med høj grad af sikkerhed til Arbejdsmarkedets Feriefond om virksomhedens opgørelse af ikke udbetalt feriegodtgørelse, løn under ferie og ferietillæg for ferieåret - havde været fyldestgørende dokumentation for opnåelse af et tilstrækkeligt revisionsbevis som grundlag for erklæringen. Revisornævnet lagde herved blandt andet vægt på, at revisor ikke særskilt til revisionsopgaven havde fastsat et væsentlighedsniveau i forhold til opgaveemnet, ligesom det ikke af arbejdsrapporterne fremgik, hvilke konkrete stikprøver mv., det var, der dannede baggrund for planlægning og revision af opgaven. Det forhold, at Arbejdsmarkedets Feriefond i en medsendt vejledning og revisorinstruks havde lagt op til, at erklæringsopgaven kunne udføres i tilknytning til revisionen af årsregnskabet, kunne ikke føre til et andet resultat, idet hver revisionsopgave individuelt skal planlægges og tilrettelægges, ligesom der skal udføres særskilte revisionshandlinger til hver opgave. Revisor blev fundet skyldig i begge klagepunkter og pålagt en bøde på 25.000 kr.

Sag 20/2015. Kendelse af 13. juni 2016.

Revisortilsynet klagede på baggrund af en kvalitetskontrol over, at revisor, der efterfølgende havde deponeret sin autorisation, a) havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af revisionspåtegning for C ApS under konkurs i årsregnskabet for 2009, idet konklusionen ikke var modificeret korrekt, b) havde utilstrækkelig revisionsdokumentation for regnskabsposten "Tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder" i C ApS under konkurs i årsregnskabet for 2010, c) havde utilstrækkelig revisionsdokumentation for going concern i C ApS under konkurs i årsregnskabet for 2010, og d) havde utilstrækkelig dokumentation ved planlægning og udførelse af opgaven i D A/S i årsregnskabet for 2011.

Revisor blev i det væsentlige fundet skyldig, dog blev revisor frifundet delvis for klagepunkt d. Revisornævnet anførte herom følgende:

"For så vidt angår klagepunkt d, vedrørende utilstrækkelig revisionsdokumentation vedrørende planlægning og udførelse af opgaven i D A/S, finder Nævnet, at der ikke under de foreliggende omstændigheder kan stilles krav om, at back up procedure og IT anvendelsens indvirkning på regnskabsaflæggelsen vurderes individuelt for hvert regnskabsår. Nævnet finder derfor ikke, at der på dette punkt foreligger en tilsidesættelse af god revisorskik." Revisornævnet fandt herefter revisor skyldig i den resterende del af klagepunktet, men anførte herom følgende: *"Nævnet finder dog,*

henset til virksomhedens karakter, at forholdene er af mindre betydning."

Revisor pålagdes en bøde på 25.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.1.2. (personel kompetence).

Sag 19/2015. Kendelse af 13. juni 2017.

Revisortilsynet klagede på baggrund af en kvalitetskontrol over, at revisor 1) i forbindelse med revisionen af C A/S havde opnået utilstrækkelig revisionsdokumentation ved indregning af tilkøbt virksomhedsandel i årsregnskabet for 2012, og over 2) at revisor i forbindelse med revisionen af D A/S havde opnået utilstrækkelig dokumentation for grundlaget for indregning af skatteaktiv i årsregnskabet for 2012.

Revisor blev fundet skyldig i begge klagepunkter og pålagt en bøde på 15.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.2.2.3. (ansvarets indtræden, varighed og ophør) og afsnit 6.5.7. (betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet).

Sag 7/2014. Kendelse af 13. juni 2016.

Sagen angår kurators klage over revisorer for en børsnoteret finansiel virksomhed. Klager, der var kurator i A A/S under konkurs, klagede over, at de indklagede revisor B og C havde overtrådt god revisorskik i forhold til A's årsrapport for 2008 og delårsrapport for 1. kvartal 2009, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, i relation til følgende forhold:

1. De indklagede havde ikke i årsrapporten for 2008 taget forbehold for et utilstrækkeligt revisionsbevis, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 2, samt § 6, stk. 2, nr. 5 og 6. 2.

2. De indklagede havde ikke i årsrapporten for 2008 og delårsrapporten for 1. kvartal 2009 taget forbehold for manglende oplysninger om forudsætningerne for de regnskabsmæssige skøn, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, samt § 6, stk. 2, nr. 2. 3.

3. De indklagede havde ikke i årsrapporten for 2008 taget forbehold for øvrige manglende oplysninger, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, samt § 6, stk. 2, nr. 2. De manglende oplysninger kunne inddeles som følger: a. Manglende sammenligningstal. b. Manglende oplysninger om fordeling af kreditrisici. c. Manglende oplysninger om udlejningsejendomme.

4. De indklagede havde ikke i årsrapporten for 2008 og delårsrapporten for 1. kvartal 2009 taget forbehold for værdiansættelsen af engagementer med sikkerhed i aktier i F A/S, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, samt § 6, stk. 2, nr. 1.

De indklagede afgav den 5. februar 2009 følgende påtegning på A A/S' (herefter A) årsrapport for 2008:

"... Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.

Konklusion Det er vores opfattelse, at årsrapporten giver et retvisende billede af koncernens og moderselskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2008 samt af resultatet af koncernens og moderselskabets aktiviteter og pengestrømme for regnskabsåret 1. januar - 31. december 2008 i overensstemmelse med International Financial Reporting Standards som godkendt af EU og yderligere danske oplysningskrav til årsrapporter for børsnoterede finansielle selskaber. Supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet. Vi henviser til omtalen i

ledelsesberetningens afsnit om "Nedadgående konjunkturer og dermed særlig usikkerhed og risiko". Heri redegør ledelsen for kapitalforhold og særlig usikkerhed ved måling af engagementer baseret på sikkerheder i ejendomme samt aktier og virksomhedsobligationer.

Vi er enige i ledelsens beskrivelse af usikkerhed og risiko. ..."

Af årsrapporten fremgik, at årets resultat for A efter skat udgjorde -518.510 t.kr. (før skat -695.548 t.kr.), at balancesummen udgjorde ca. 35,7 mia. kr., og at egenkapitalen udgjorde ca. 1,7 mia. kr. Udlån til amortiseret kostpris udgjorde 24,5 mia. kr., mens årets nedskrivninger på udlån mv. udgjorde 1,1 mia. kr. På koncernniveau udgjorde årets resultat efter skat ligeledes -518.510 t.kr. (før skat -693.505 t.kr.). Investeringsejendomme udgjorde 45,7 mio. kr.

Om de supplerende oplysninger fremgik følgende af de indklagedes revisionsprotokollat af 5. februar 2009:

"... 1.3 Baggrund for supplerende oplysning

1.3.1 Usikkerhed ved måling af engagementer. Der er konstateret objektiv indikation for værdiforringelse (OIV) på en række af [den finansielle virksomheds] engagementer. For disse engagementer er målingen af engagementerne i stort omfang knyttet til ledelsens skøn over værdien af forventede sikkerheder og dermed nedskrivningen eller hensættelsens størrelse. Som følge af den generelle konjunkturedgang, og som følge af illikviditet for visse ejendomme samt aktier og virksomhedsobligationer, er ledelsens skøn herover forbundet med en betydelig usikkerhed. Det har ikke i alle tilfælde været muligt for [den finansielle virksomhed] at opstille betalingsrækker for engagementer med OIV som krævet i Finanstilsynets orienteringsbreve. I disse tilfælde er nedskrivninger og hensættelser baseret på ledelsens skøn over fremtidige betalingsstrømme. [Den finansielle virksomhed] har ikke implementeret egentlige modeller for beregning af gruppevise nedskrivninger af udlån til erhverv, som forudsat i Finanstilsynets orienteringsbreve. I mangel heraf har [den finansielle virksomhed] anvendt en risikopræmiemetode til en overordnet gruppevis vurdering af udlån.

[den finansielle virksomheds] direktion har over for os erklæret, at de finder de foretagne skøn over fremtidige betalingsstrømme ved individuelle og gruppevist vurderende engagementer for rimelige og realistiske under hensyntagen til den givne usikkerhed, samt at disse skøn ligger inden for rammerne af IFRS. Da usikkerhed ved måling af engagementer ultimo 2008 er af stor betydning for forståelse af årsrapporten, har vi som supplerende oplysninger i vores revisionspåtegning henvist til omtale heraf i ledelsesberetningen. ..."

Af ledelsesberetningen i årsrapporten for 2008 fremgår:

"... Nedadgående konjunkturer og dermed særlig usikkerhed og risiko

A har i de seneste år ændret karakter fra at være [omstændighed] med betydelige aktiviteter i [omstændighed] [By], [By] og [By]. Det konjunkturuomslag, der har ramt Danmark og resten af verden i løbet af 2008, særligt inden for den finansielle sektor og ejendomsbranchen, har derfor fået væsentlig negativ indflydelse på [den finansielle virksomhed] både nu og fremover.

De markant forværrede konjunkturer, som [den finansielle virksomhed] og samfundet generelt har konstateret gennem det sidste halve år, har påvirket såvel nedskrivninger på udlån som [den finansielle virksomheds] værdipapirbeholdning. [..]

Risikoen på [den finansielle virksomheds] store engagementer, der i stort omfang er ejendomsrelateret eller relateret til investeringskreditter er særlig eksponeret over for rente- og konjunkturfølsomhed. [..]

Samfundets og den finansielle sektors krise og den deraf afledte økonomiske afmatning medfører efter ledelsens vurdering naturligt en større usikkerhed ved måling af engagementer ved regnskabsaflæggelsen for 2008 end i de tidligere år. Målingen af [den finansielle virksomheds] engagementer afhænger blandt andet af værdiansættelsen af sikkerheder. Værdiansættelsen af sikkerhederne i [den finansielle virksomheds] engagementer afhænger i høj grad af ledelsens skøn over afkastkrav blandt andet i ejendomsmarkedet samt for værdiansættelse af aktier og virksomhedsobligationer noteret på visse ikke velfungerende finansielle markeder. Som følge heraf er der naturligvis en betydelig større usikkerhed end normalt, hvorfor [den finansielle virksomhed] i enkelte tilfælde har foretaget en selvstændig vurdering baseret på andre kriterier. En fortsat negativ konjunkturudvikling kan føre til yderligere nedskrivninger, hvilket kan påvirke [den finansielle virksomheds] resultat og dermed egenkapitalen negativt i kommende regnskabsperioder. ..."

Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.

Konklusion. Det er vores opfattelse, at perioderegnskabet for perioden 1. januar - 31. marts 2009 er aflagt i overensstemmelse med IAS 34 "Præsentation af delårsregnskaber" som godkendt af EU og yderligere danske oplysningskrav til delårsregnskaber for børsnoterede finansielle virksomheder.

Supplerende oplysninger vedrørende forhold i perioderegnskabet Uden at det har påvirket vores konklusion, henviser vi til omtalen i ledelsesberetningens afsnit om "Bredere nedadgående konjunkturer". Heri redegør ledelsen for kapitalforhold og særlig usikkerhed ved måling af engagementer baseret på sikkerheder i ejendomme samt aktier og virksomhedsobligationer.

Vi er enige i ledelsens beskrivelse af usikkerhed og risiko. ..."

Om de supplerende oplysninger fremgår følgende af de indklagedes revisionsprotokollat af 29. april 2009:

"... 1.3 Baggrund for supplerende oplysninger I ledelsesberetningen er der i afsnittet "Bredere nedadgående konjunkturer" foretaget omtale af [den finansielle virksomheds] kapitalforhold og solvens, herunder omtale af [den finansielle virksomheds] ansøgning om statsligt kapitalindskud samt overvejelser omkring styrkelse af den ansvarlige kapital med en kapitaludvidelse, der planlægges gennemført i 2. halvår 2009. Der er endvidere omtalt den særlige usikkerhed, der knytter sig til målingen af engagementer ultimo 1. kvartal 2009.

Da [den finansielle virksomheds] kapitalforhold og forudsætningerne herfor samt usikkerhed ved måling af engagementer ultimo 1. kvartal 2009 efter vores vurdering er af betydning for regnskabslæserens forståelse af perioderegnskabet for perioden 1. januar til 31. marts 2009, har vi i vores supplerende oplysninger henvist til omtalen heraf. Formuleringen af de supplerende oplysninger er svarende til de supplerende oplysninger i vores revisionspåtegning til årsrapporten for 2008. Der henvises i denne forbindelse til omtalen heraf i afsnit 1.3 i vores revisionsprotokollat til årsrapporten for 2008 af 5. februar 2009. ..."

Af ledelsesberetningen i delårsrapporten fremgik hertil blandt andet:

"Bredere nedadgående konjunkturer

[..] Det konjunkturuomslag, der har ramt Danmark og resten af verden i løbet af 2008, særligt inden for den finansielle sektor og ejendomsbranchen, har i 2009 bredt sig til det bredere erhvervsliv, hvor [den finansielle virksomhed] ikke er særlig eksponeret. De markant nedadgående konjunkturer, som opstod i efteråret 2008, påvirker selvfølgelig fortsat [den finansielle virksomheds] nedskrivninger på udlån. Risikoen på [den finansielle virksomheds] store engagementer, der i stort omfang er ejendomsrelaterede eller er relaterede til investeringskreditter er særligt påvirket af rente- og konjunkturfølsomhed i både op- og nedadgående retning. [..] Krisen i samfundet og i den finansielle sektor og den deraf afledte økonomiske afmatning medførte efter ledelsens vurdering naturligt en større usikkerhed ved måling af engagementer ved regnskabsaflæggelsen pr. 31. december 2008 end i de tidligere år. Målingen af [den finansielle virksomheds] væsentligste engagementer inden for fast ejendom og investeringskreditter har samlet ikke medført væsentlige nedskrivninger i løbet af 1. kvartal 2009.

....

Målingen af [den finansielle virksomheds] engagementer afhænger blandt andet af værdiansættelsen af sikkerheder. Værdiansættelsen af sikkerhederne i [den finansielle virksomheds] engagementer er fortsat forbundet med særlig usikkerhed og afhænger i høj grad af ledelsens skøn over afkastkrav blandt andet i ejendomsmarkedet samt for værdiansættelse af aktier og virksomhedsobligationer noteret på visse ikke velfungerende finansielle markeder, hvorfor [den finansielle virksomhed] i enkelte tilfælde har foretaget en selvstændig vurdering baseret på andre kriterier. En fortsat negativ konjunkturudvikling kan selvfølgelig føre til yderligere nedskrivninger. ..."

....

Finanstilsynet rettede flere gange herefter skriftlig henvendelse til de indklagede. Ved brev af 7. juli 2009 skrev tilsynet således følgende: følgende til de indklagede:

"... Finanstilsynet skal på den baggrund anmode Revisionsvirksomhed H om at redegøre for samt fremsende dokumentation for, hvorledes Revisionsvirksomhed H kan konkludere, at der ikke er tale om en væsentlig fejl i [den finansielle virksomheds] årsrapport for 2008, når Revisionsvirksomhed H ikke kan afgive oplysninger i henhold til revisionsbekendtgørelsens § 23. ..."

Ved brev af 11. august 2009 svarede de indklagede Finanstilsynet følgende:

"... Der er efter vores opfattelse ikke nødvendigvis sammenhæng mellem en individuel oplysning efter revisionsbekendtgørelsens § 23 for et individuelt engagement og en samlet vurdering som grundlag for afgivelse af en revisionspåtegning på en årsrapport. En revisionspåtegning på en årsrapport kan ikke udstrækkes til at være en udtalelse om del-elementer af en enkelt regnskabspost. ..."

Finanstilsynet havde efterfølgende besluttet, at Finanstilsynet ikke ville indbringe de nu indklagede for Revisornævnet.

De indklagede påstod principalt sagen afvist.

De indklagede blev frifundet på væsentlige punkter. Følgende fremgår bl.a. af Revisornævnets præmisser:

"... A's årsrapport for 2008 er aflagt i overensstemmelse regelsættet for børsnoterede finansielle virksomheder, hvilket kræver en skærpet omhyggelighed af selskabets revisorer med henblik på blandt andet ved revisionen at sikre, at det pågældende regnskab og den anvendte regnskabspraksis er i overensstemmelse hermed.

Klagepunkt 1

Dette klagepunkt vedrører alene A's årsrapport for 2008. Det er ubestridt, at de indklagede i forbindelse med årsrapporten ikke har kunnet udtale sig i forhold til revisionsbekendtgørelsens § 24, stk. 3, nr. 2, om 14 af [den finansielle virksomheds] største engagementer. De 14 engagementer udgjorde i alt 5,5 mia. kr. svarende til 15,4 % af [den finansielle virksomheds] balancesum på 35,7 mia. kr. Af [den finansielle virksomheds] samlede udlån til amortiseret kostpris, 24,5 mia. kr., udgjorde engagementerne 22,4 %. Endvidere udgjorde otte af de 14 engagementer 810 mio. kr. af [den finansielle virksomheds] ti største reguleringer af nedskrivninger af udlån og hensættelser, 924 mio. kr., eller 87,7 %. Revisornævnet lægger til grund, at disse engagementer udgjorde væsentlige beløb i forhold til [den finansielle virksomheds] størrelse. I årsrapporten for 2008 har ledelsen anført et afsnit med overskriften "Nedadgående konjunkturer og dermed særlig usikkerhed og risiko." Af dette fremgår bl.a., (side 6)

"Målingen af [den finansielle virksomheds] engagementer afhænger bl.a. af værdiansættelsen af sikkerheder. Værdiansættelsen af sikkerhederne i [den finansielle virksomheds] engagementer afhænger i høj grad af ledelsens skøn over afkastkrav blandt andet i ejendomsmarkedet samt for værdiansættelse af aktier og virksomhedsobligationer noteret på visse ikke velfungerende finansielle markeder. Som følge heraf er der naturligvis en betydelig større usikkerhed end normalt, hvorfor [den finansielle virksomhed] i enkelte tilfælde har foretaget en selvstændig vurdering baseret på andre kriterier. En fortsat negativ konjunkturudvikling kan føre til yderligere nedskrivninger, hvilket kan påvirke [den finansielle virksomheds] resultat og dermed egenkapital negativt i kommende regnskabsperiode." Der redegøres i øvrigt i afsnittet også for andre forhold, der kan medføre usikkerhed, herunder den generelle samfundsmæssige udvikling på det tidspunkt, og [den finansielle virksomheds] eksponering inden for fast ejendom.

De indklagede har tiltrådt dette ved deres påtegning hvori de anfører, at de er enige i ledelsens iagttagelser i afsnittet "Nedadgående konjunkturer og dermed særlig usikkerhed og risiko." Uanset den beløbsmæssige væsentlighed af de engagementer, som de indklagede ikke kunne erklære sig om, finder Revisornævnet det herefter betænkeligt at anse det for godtgjort, at de indklagede burde have taget forbehold for manglende revisionsbevis. Revisornævnet lægger i den forbindelse til grund, at klager som konkursbo må antages at have adgang til alt relevant regnskabsmateriale vedrørende A's forhold i den periode, som klagen vedrører. Det kan derfor ikke komme de indklagede til skade, at de ikke har fremlagt deres arbejdspapirer. De indklagede frifindes derfor for dette klagepunkt.

Klagepunkt 2

Revisornævnet finder, at der i årsrapporten for 2008 og delårsrapporten for 1. kvartal for 2009 er givet tilstrækkelige oplysninger om, på hvilke områder der særligt bestod usikkerhed. Revisornævnet finder imidlertid, at der er givet utilstrækkelige oplysninger om baggrunden herfor, herunder var der for de poster, hvor de indklagede ikke kunne afgive erklæring om "målt korrekt", ikke oplyst om, at der ikke forelå betalingsrækker. Der findes endvidere ikke at være givet fuldt tilstrækkelige oplysninger om de konkrete forudsætninger for de regnskabsmæssige skøn, således at regnskabslæseren har tilstrækkeligt grundlag til at forholde sig til dette.

Årsrapporten for 2008 og delårsrapporten for 1. kvartal 2009 findes herved ikke at leve op til kravene i IAS 1.116 og IAS 1.120. Revisornævnet finder endvidere, at de manglende tilstrækkelige oplysninger om forudsætningerne for de regnskabsmæssige skøn vedrører regnskabsposter, der samlet er af væsentlig betydning. De indklagede burde derfor have taget forbehold herfor. Ved ikke at have taget forbehold findes de indklagede som følge heraf at have overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, og stk. 2, nr. 2. De indklagede findes herefter skyldige i dette klagepunkt.

Klagepunkt 3a

Klagepunktet vedrører, at A's årsrapport fra 2008 ikke indeholder sammenligningstal for egenkapitalnoten, note 10 og 11, der vedrører kapitalandele i tilknyttede og associerede virksomheder, note 15, der vedrører aktiver i midlertidig besiddelse samt opgørelsen over selskaber, hvori der besiddes mere end 10 % af kapitalen.

Det er ubestridt, at de pågældende sammenligningstal ikke er givet. Der er endvidere ikke godtgjort, at betingelserne for at udelade oplysningerne er opfyldt. Da sammenligningstal, også for egenkapitalen, skulle være givet, jf. IAS 1.36, og da Revisornævnet finder, at de manglende sammenligningstal ikke udgør uvæsentlige forhold, burde de indklagede have taget forbehold. Ved ikke at have taget forbehold har de indklagede således overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, nr. 2. De indklagede er herefter skyldige i dette klagepunkt.

Klagepunkt 3b

Revisornævnet finder efter en samlet vurdering af de i [den finansielle virksomheds] årsrapport for 2008 afgivne oplysninger om kreditrisici, at [den finansielle virksomheds] udlån ikke er opdelt i passende kategorier, herunder blandt andet fordi [den finansielle virksomhed] ikke har sondret mellem udlån til erhverv og til private eller i forhold til de områder, ejendomsbranchen og investeringskreditter, der var oplyst som risikoområder, jf. herved IFRS 7. Det af de indklagede anførte, herunder om at oplysningerne ikke fandtes i A, kan ikke føre til noget andet resultat. Da oplysningerne efter regnskabspostens størrelse endvidere findes at af væsentlig betydning, finder Revisornævnet, at de indklagede burde have taget forbehold. Ved ikke at have taget forbehold har de indklagede således overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, og stk. 2, nr. 2.

Klagepunkt 3c

Det er ubestridt, at [den finansielle virksomheds] årsrapport for 2008 ikke indeholder de efter IAS 40.75f krævede oplysninger. Henset til at [den finansielle virksomheds] lejeindtægt fra investeringsejendomme udgjorde 172 t.kr., og at driftsomkostningerne for samme udgjorde 889 t.kr. finder Revisornævnet, at oplysningerne må anses for at være af uvæsentlig betydning. Revisornævnet finder derfor ikke, at der har været fornøden anledning for de indklagede til at tage forbehold. De indklagede frifindes derfor for dette klagepunkt.

Klagepunkt 4

Det er ubestridt, at børskursen på aktierne i F A/S pr. 31. december 2008 og 31. marts 2009 var henholdsvis 63 og 54. Det er endvidere ubestridt, at A i årsrapporten for 2008 og delårsrapporten for 1. kvartal 2009 anvendte en kurs på 90 ved indregning af sikkerhed i aktier i selskabet.

Det fremgår af IAS 39, AG 71, at officielle markedskurser på et aktivt marked giver den bedste indikation af dagsværdien for et finansielt instrument. Revisornævnet

finder, at der ikke er noget grundlag for at antage, at der på daværende tidspunkt ikke var et aktivt marked for aktierne i F A/S.

Det fremgår af Å's notat af 31. august 2008, at Finansiell Virksomhed AA den 25. august 2008 havde offentliggjort et notat med et kursmål på 75-90, og at Virksomhed CC udtalte at være interesseret til et kursniveau på 50. Af Finansiell Virksomhed BB's e-mail af 30. januar 2009 fremgår endvidere, at en række købere havde vist interesse til en kurs mellem 40 og 70, og at en anden køber havde indikeret kurs 78. Denne anden køber forhandlede efter det anførte med Virksomhed CC, hvilket vurderedes af A's kreditchef EE at kunne resultere i et bud på over kurs 100. Revisornævnet finder efter en samlet vurdering af det foran anførte, når sammenholdes med børskursen, at de indklagede har haft et tilstrækkeligt revisionsbevis til at underbygge en kurs på 90 ved indregningen af sikkerhed i aktier i F A/S ved revisionen af [den finansielle virksomheds] årsrapport for 2008 og delårsrapport for 1. kvartal 2009. Revisornævnet har herved også lagt vægt på, at aktieposten var af en sådan størrelse, at muligheden for at erhverve den i sig selv kunne føre til, at en højere kurs end den officielle børskurs kunne have været opnået. De indklagede frifindes herefter for dette klagepunkt."

De indklagede blev pålagt en bøde på hver 15.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.3.1. (retlig interesse) og afsnit 6.3.2. (udøvelse af klagebeføjelse - repræsentation og succession).

Sag 76/2015. Kendelse af 13. juni 2016.

Klager havde klaget over, at 2 revisorer, der havde afgivet revisorerklæring på årsrapporter for en ejerforening, havde afgivet revisorpåtegningen i strid med lovgivningen, fordi en hensættelse til en større vedligeholdelse var overført til egenkapitalen i stedet for som hensættelse til større vedligehold, hvorved primoværdierne i regnskabet for henholdsvis egenkapital og større vedligeholdelse blev tilsvarende forkerte. Endvidere var der klaget over, at en større udgift til en gavlirenovering ikke indgik i den plan for vedligeholdelse, der lå til grund for opkrævning af fællesbidrag, hvorved der manglede en hensættelse til planlagte og opkrævede vedligeholdelsesudgifter. Endelig var der klaget over, at der efter det oplyste på en generalforsamling var tilbageholdt et større beløb vedrørende gavlirenoveringen uden, at dette forhold var hverken indregnet i regnskabet eller oplyst i note.

Revisornævnet henviste indledningsvis til, at det var ejerforeningens bestyrelse, der havde ansvaret for at udarbejde og aflægge en årsrapport, der giver et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven. Nævnet lagde endvidere revisorerens oplysninger om, at de havde forholdt sig til de i årsrapporterne anførte beløb til vedligeholdelse og havde foretaget stikprøvevis kontrol uden at finde væsentlige uregelmæssigheder, til grund. Endvidere henviste nævnet til, at årsrapporterne for såvel 2013 som 2014 var blevet godkendt af generalforsamlingen, ligesom nævnet ikke fandt, at foreningens vedtægter om opkrævning af ordinære eller ekstraordinære bidrag var tilstrækkelig præcise til, at det kunne lægges til grund, at revisorerne ikke havde iagttaget årsregnskabsloven og foreningens vedtægter i forbindelse med revision. Nævnet fandt det heller ikke bevist, at der i forbindelse med

gavlrenovering var sket tilbageholdelse af et større beløb.
De indklagede revisorer blev herefter begge frifundet.

Sag 61/2015. Kendelse af 13. juni 2016.

Klager havde klaget over 2 revisorer og revisionsvirksomheden. Klageren havde anført følgende klagepunkter:

1. De indklagede revisorer havde afgivet en fejlbehæftet revisionspåtegning på årsrapporten for 2010 for E ApS, vedrørende - afskrivninger på bygninger, - noteoplysninger vedrørende tilgodehavender hos selskabsdeltagere og ledelse, - værdiansættelse af tilgodehavender hos selskabsdeltagere og ledelse, - noteoplysning vedrørende tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder, - værdiansættelse af tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder og - going concern.

2. De indklagede revisorer havde som led i bistanden til E ApS ydet en rådgivning vedrørende selskabets tilgodehavender hos ledelse og moderselskab, som stred imod selskabets interesser.

3. Revisionsvirksomheden havde i en retssag anlagt af A A/S imod revisionsfirmaet undladt at efterkomme rettens pålæg om at udlevere specifikke dokumenter. I forbindelse med nævnets behandling af sagen gjorde revisorerne gældende, at klagerne ikke havde den fornødne retlige interesse i at få klagen behandlet af nævnet. Revisornævnet anførte hertil følgende:

"Det fremgår af revisorlovens § 43, stk. 6, at nævnet kan afvise klager 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 påhviler nævnet af egen drift at påse, at en klager har den fornødne retlige interesse i at få en klage behandlet i nævnet.

Der er under sagen fremlagt en række angiveligt ubetalte fakturaer udstedt af klageren til E ApS, hvilke fakturaer danner grundlag for klagerens påstand i en civil sag anlagt mod den indklagede revisionsvirksomhed. Herefter finder nævnet ikke grundlag for at tilsidesætte klagerens oplysninger om at have disponeret i tillid til de indklagede revisorers påtegning.

De indklagedes påstand om afvisning af sagen som følge af manglende retlig interesse tages herefter ikke til følge."

Revisorerne blev for så vidt angår klagen under 1 fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik ved at have undladt at tage forbehold om tilgodehavender hos selskabsdeltagere og ledelse. Revisorerne blev frifundet for yderligere klager under punkt 1. Revisornævnet afviste klage 2, idet revisorernes rådgivning ikke var omfattet af nævnets kompetence, jf. revisorlovens § 43, stk. 3, jf. § 1, stk. 2 og 3.

Revisionsvirksomheden blev frifundet for klagepunkt 3, idet det ikke af klager var godtgjort, hvori revisionsvirksomhedens medansvar bestod, og idet klager ikke var

klageberettiget i medfør af revisorlovens § 43, stk. 5.
Revisorerne blev hver især pålagt en bøde på 20.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.2.3.3. (accessorisk virksomhedsansvar) og under afsnit 6.3.1. (retlig interesse).

Sag 30/2015. Kendelse af 13. juni 2016.

Klager havde på vegne af en fond rejst en række klager mod revisor i forbindelse med dennes revisionspåtegninger på årsrapporterne for 2010, 2011 og 2012 for TF Fond. Revisornævnet fandt, at klager havde den fornødne retlige interesse i at få klagen behandlet.

1) Klagepunktet angik, at det ikke fremgik af hverken påtegning på årsrapporten eller i revisionsprotokollen, at bestyrelsen ikke overholdt § 17, stk. 1, i lov nr. 560 af 19. maj 2010 om erhvervsdrivende fonde. Revisor erkendte forholdet. Nævnet anførte imidlertid, at erhvervsfondslovens § 17, stk. 1, var blevet erstattet af erhvervsfondslovens § 40, stk. 1, samt at det fremgik af den gældende § 132 i erhvervsfondsloven, at § 40, stk. 1, ikke er strafbelagt, hvorfor der ikke skulle gives en supplerende oplysning efter den gældende lov. Da det følger af princippet i straffelovens § 3, stk. 1, at en handling påkendes efter den senere lov, blev revisor frifundet.

2) og 3) Klagepunkterne angik, at det ikke fremgik af en påtegning på årsrapporterne, at udbetaling af legater var sket uden revision, herunder at udbetalingerne var afstemt med Fondens fundats. Endvidere at revisor på trods af, at han var gjort opmærksom på og konstaterede én fejl ved legatudbetalingerne i 2012, havde undladt at gennemgå legatudbetalingerne for 2010, 2011 og resten af 2012. Revisor blev frifundet, og Revisornævnet bemærkede blandt andet i sin præmis, at revision af et regnskab ikke indebærer en fuldstændig kontrol, herunder fuldstændig kontrol af de udbetalte legatobeløb, samt at de iboende begrænsninger i en revision medfører en uundgåelig risiko for, at endog væsentlig fejlinformation ikke opdages, selv om revisionen er omhyggelig planlagt og udført i overensstemmelse med revisionsstandarderne.

4) Klagepunktet angik, at revisor på trods af, at der var indgået en aftale om betaling af et fast beløb for revision, skatteberegning og indsendelse af årsrapport samt selvangivelse, fremsendte regning på 30.000 kr. for efterfølgende deltagelse i revision af legater. Klagepunktet blev afvist, idet Revisornævnet ikke har kompetence til at behandle klager over revisors vederlag, jf. revisorlovens § 19, stk. 3.

5) Klagepunktet angik, at revisor havde udarbejdet årsrapport i overensstemmelse med lovens bestemmelser for klasse A-virksomheder på trods af, at det fremgik af årsregnskabslovens § 7, stk. 1, nr. 2, at de virksomheder, der har pligt til at aflægge årsrapport efter årsregnskabslovens § 3, stk. 1, i det mindste skal følge reglerne for regnskabsklasse B. Revisor blev fundet skyldig, idet revisor burde have taget forbehold herfor, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6.

6) Klagepunktet angik, at revisor havde undladt at tage forbehold i sin påtegning på årsrapporten for 2012 på trods af, at han i de supplerende oplysninger vedrørende andre forhold i regnskabet havde anført, at der ikke var tilstrækkelig dokumentation for, at alle legater i 2012 var udbetalt til almenvelgørende eller almennyttige forhold, at legater i 2012 endnu ikke var angivet til Skat, og at forholdet kunne være

ansvarspådragende for Fondens ledelse, idet forholdene medførte, at der måtte hensættes 35.000 kr. til senere udbetaling til almenvælgørende formål, hvorved fonden blev påført et tilsvarende tab. Revisor, der havde afgivet en supplerende oplysning vedrørende det anførte, blev frifundet, idet det ikke blev fundet bevist, at revisor burde have taget forbehold.

7) Klagepunktet angik, at revisor efter forudgående aftale med advokat E havde indgået aftale om at afholde møde med klager som deltager med det formål at få udleveret legatansøgningerne for årene 2008 til og med 2012, hvilket klager nægtede, idet klager omtalte bilagene om bevismateriale.

Revisornævnet, der fandt at have kompetence til at påkende revisors adfærd, idet revisor havde påtaget sig at udføre erklæringsopgaven, frifandt denne, idet klager ikke havde bevist rigtigheden af sin klage.

8) Klagepunktet angik, at revisor havde undladt at være behjælpelig med at undersøge, hvorvidt der var foregået noget ansvarspådragende fra bestyrelsen og/eller administrators side vedrørende de af revisor reviderede årsrapporter.

Revisornævnet afviste klagen, idet klagen ikke havde relation til revisors erklæringsarbejde.

9) Klagepunktet angik, at revisor i revisionsprotokollatet for regnskabsåret 2010 under pkt. 6 havde anført at have foretaget kontrol af, at ledelsen overholdt alle de pligter, der ifølge fondslovgivningen er pålagt med hensyn til at oprette og føre bøger, fortegnelser og protokoller mv., hvilket ikke var i overensstemmelse med de faktiske forhold, da der på intet tidspunkt havde eksisteret en bestyrelsesprotokol i Fonden B. Endvidere at revisor herudover havde undladt at udfærdige en særskilt erklæring til fondsmyndigheden. Revisor blev frifundet, fordi nævnet ikke fandt klagen bevist.

10) Klagepunktet angik, at revisor havde medvirket til dokumentfalsk, idet der i tiltrædelsesprotokollatet for Fonden B dateret 2. december 2010 var påført datoen 8. april 2011 samt underskrifter af bestyrelsen, heraf to som kopi, selvom der ikke blev skrevet under på noget dokument ved generalforsamlingen den 8. april 2011. Revisor blev frifundet for ikke at have sikret sig bestyrelsens underskrifter på samme tidspunkt som den anførte datering.

Revisor blev pålagt en bøde på 10.000 kr.

Sag 100/2015. Kendelse af 13. juni 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for overtrædelse af god revisorskik, a) ved afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporten for C A/S, som følge af mangelfuld dokumentation og mangelfuld udførelse vedrørende den anvendte forudsætning om virksomheden som going concern, b) ved afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporten for C A/S som følge af manglende forbehold for utilstrækkelige oplysninger om going concern, c) ved afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporten for C A/S, idet den afgivne supplerende oplysning var placeret forkert i påtegningen, og d) ved afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporten for D A/S som følge af mangelfuld planlægning, mangelfuld udførelse af revisionen, og mangelfuld dokumentation af udførte handlinger.

Revisor blev fundet skyldig og pålagt en bøde på 20.000 kr.

Sag 101/2015. Kendelse af 13. juni 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for overtrædelse af god revisorskik og overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporten for C A/S, idet der ikke var taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens § 64, stk. 4, ved manglende note om pantsætninger.

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

"Det fremgår af årsregnskabsloven § 64, stk. 4, i lovbekendtgørelse nr. 196 af 23. marts 2004, at såfremt en virksomhed har stillet pant eller anden sikkerhed i aktiver, skal dette oplyses, herunder det samlede omfang af pantsætningerne samt de pantsatte aktivers samlede regnskabsmæssige værdi. Oplysningerne, der ikke er indregnet i balancen, skal gives i en note til regnskabet. De manglende oplysninger i det omhandlede årsregnskab om pantsætninger på i alt 6 mio. kr. indebærer således en overtrædelse af den anførte bestemmelse, der fortsat er gældende for regnskabsår, som er begyndt før den 1. januar 2016. Det bemærkes, at årsregnskabslovens § 64 blev ændret ved lov nr. 738 af 1. juni 2015. Oplysningerne om pantsætninger, der skulle gives i årsregnskabet efter § 64, stk. 4, i lovbekendtgørelse nr. 196 fra 2004, skal fortsat gives efter den nugældende § 64, stk. 2, i årsregnskabsloven.

Nævnet finder, at de manglende oplysninger om pantsætninger på i alt 6 mio. kr. udgør en væsentlig mangel i årsregnskabet for C A/S for 2013, idet oplysningerne må anses for væsentlige for regnskabsbrugernes forståelse af regnskabet, og herunder for regnskabsbrugernes vurdering af selskabets finansielle stilling. Nævnet har herved også lagt vægt på, at de uoplyste pantsætninger er på 6 mio. kr., som er et væsentligt beløb set i forhold til selskabets egenkapital på 26 mio. kr. og balancesummen på 63 mio. kr."

Revisor blev pålagt en bøde på 10.000 kr.

Efter nye lov.

Sag 108/2015. Kendelse af 24. august 2016.

Revisortilsynet klagede på baggrund af en kvalitetskontrol over, at a) god revisorskik var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for ApS for 2013, idet den udførte revision vedrørende going concern var utilstrækkelig, og at b) erklæringsbekendtgørelsen var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for samme ApS for 2013, idet der var afgivet supplerende oplysninger, der burde have givet anledning til forbehold.

Revisor blev fundet skyldig i begge klagepunkter. Af Revisornævnets præmis fremgår blandt andet, at en hovedanpartshavers underskrift på et regnskab ikke er dokumentation for, at han vil støtte selskabet, selv om det står i regnskabet.

Præmissen herom er følgende: *"Forud for indklagedes påtegning blev der afholdt et møde mellem revisionsteamet og selskabets ledelse, hvorunder man drøftede koncernens likviditet. Indklagede har herunder navnlig henvist til, at selskabets ledelse (og eneste kreditor) da gav udtryk for at ville eftergive sit tilgodehavende i selskabet. Der foreligger imidlertid ubestridt ikke et dokumenterbart bindende tilsagn*

herom, idet det bemærkes, at ledelsens underskrift på årsrapporten ikke kan anses for et sådant bindende tilsagn."

For så vidt angår straffen blev revisor under hensyn til princippet i straffelovens § 3 tildelt en advarsel.

Efter nye lov.

Sag 110/2015. Kendelse af 24. august 2016.

Revisortilsynet havde på baggrund af en kvalitetskontrol klaget over en nu tidligere registreret revisor for a) at have overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for 2013, idet der var afgivet en "bortset fra" konklusion i en situation, der skulle have ført til, at revisor ikke var i stand til at afgive en konklusion om regnskabet. Endvidere skulle revisor have taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven som følge af mangler i beskrivelse af anvendt regnskabspraksis, samt for b) at have overtrådt revisorloven, herunder god revisorskik, i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaberne for C ApS for 2013 og D ApS for 2013/14, idet planlægningen og dokumentationen for udførte handlinger var utilstrækkelige. Endvidere indeholdt dette klagepunkt klage over, at erklæringsbekendtgørelsen var overtrådt, idet der ikke var taget forbehold for, at regnskabet var væsentligt fejlbehæftet. Desuden indeholdt det afgivne revisionsprotokollat vedrørende revisionen af årsregnskabet for C ApS for 2013 ikke tilstrækkelige oplysninger, ligesom der manglede sammenhæng mellem den afgivne påtegning og de underliggende arbejds papirer

Revisor blev i det hele fundet skyldig. For så vidt angår overtrædelsen af revisorlovens § 20 fremgår følgende af Revisornævnets kendelse: *"Da forpligtelsen i henhold til Revisorlovens § 20 om afgivelse af revisionsprotokollat ikke længere er gældende for virksomheder, som den af sagen omfattede, finder Nævnet derfor at den særskilte disciplinærstraf, som indklagede har forskyldt for denne del af klagen, bør bortfalde, jf. herved princippet i straffelovens § 3."*

Revisor blev pålagt en bøde på 40.000 kr.

Efter nye lov.

Sag 4/2016. Kendelse af 24. august 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for ved revision af årsregnskabet for et A/S at have overtrådt erklæringsbekendtgørelsen, idet revisor ikke havde taget forbehold for, at A/S i årsrapporten havde indregnet sin beholdning af egne aktier i balancen i strid med årsregnskabslovens bestemmelser herom.

Da den indregnede beholdning af egne aktier udgjorde ca. 3.6 mio. kr. og dermed udgjorde et væsentligt beløb over det af revisor fastlagte væsentlighedsniveau ved revisionen, fandt Revisornævnet, at revisor burde have taget forbehold herfor i sin revisionspåtegning, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, idet undtagelsesbestemmelsen i årsregnskabsloven vedrørende indregning af egne aktier var ophævet på tidspunktet for erklæringsafgivelsen.

Efter princippet i straffelovens § 3 fandt Revisornævnet, at indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik efter de nugældende principper for ikendelse af disciplinærstraf

måtte vurderes til at være en mindre alvorlig forseelse. Revisor blev derfor tildelt en advarsel.

Efter nye lov.

Sag 5/2016. Kendelse af 24. august 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for ved revision af årsregnskabet for et ejendomsanpartsselskab at have overtrådt erklæringsbekendtgørelsen, idet revisor havde afgivet en "bortset fra" konklusion i en situation, der skulle have ført til en afkræftende konklusion, og for i strid med årsregnskabslovens § 37 vedrørende swap-lån ikke at have taget forbehold for, at der manglede indregning af swaplånet, hvilket var en væsentlig fejl, som medførte, at egenkapitalen i årsregnskabet ikke var retvisende.

Revisor blev fundet skyldig og blev - idet overtrædelsen ikke kunne vurderes at være en mindre alvorlig overtrædelse - pålagt en bøde på 40.000 kr.

Efter nye lov.

Sag 109/2015. Kendelse af 1. september 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for overtrædelse af god revisorskik ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for B A/S, idet der ikke var taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens §§ 53 og 54, og idet den udførte revision af immaterielle anlægsaktiver og andre tilgodehavender havde været utilstrækkelig.

Revisor blev i det væsentlige fundet skyldig.

Straffen vedrørende det manglende forbehold for tilsidesættelse af årsregnskabslovens § 53 - afskrivningsperiode over 5 år - bortfaldt, fordi bestemmelsen var ophævet på tidspunktet for afsigelse af kendelsen efter princippet i straffelovens § 3.

Revisornævnet anførte vedrørende bødens størrelse blandt andet, at nævnet havde tillagt det betydning i skærpende retning, at efter en samlet vurdering ansås overtrædelserne for alvorlige, ligesom revisor tidligere var pålagt sanktioner af Revisornævnet.

Revisor blev pålagt en bøde på 50.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.6.2. (gentagelsesvirkning).

Sag 27/2015. Kendelse af 14. september 2016.

Skat klagede over dels, at revisor havde tilsidesat erklæringsbekendtgørelsens § 7, ved i årsrapporterne for regnskabsårene 2010 og 2011 for et ApS i sine afgivne revisionserklæringer at have undladt at medtage supplerende oplysning om selskabets overtrædelse af momsloven samt om, at selskabets ledelse kunne ifalde ansvar, dels at revisors adfærd som led i erklæringsafgivelse havde været i strid med revisorloven, idet revisor havde udarbejdet momsangivelser med systematisk for lave beløb og uden sammenhæng med selskabets bogholderi, hvilket er i strid med god revisorskik og revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant, jf. revisorlovens § 16, stk. 1. Revisor blev fundet skyldig i den første del af klagepunktet vedrørende ikke afgivelse

af supplerende oplysning om momstilsvaret og pålagt en bøde på 15.000 kr. Derimod blev klagen over revisors adfærd i forbindelse med momsangivelse afvist, idet dette arbejde ikke var en del af processen ved afgivelse af revisorerklæring, men var en heraf uafhængig arbejdsopgave.

Også relevant under afsnit 6.4.6. (adfærds mangler).

Efter nye lov.

Sag 87/2015. Kendelse af 16. september 2016.

En advokat og advokatvirksomhed havde klaget over 2 revisorer - hver for sig og sammen - samt over revisionsvirksomheden A/S for tilsidesættelse af god revisorskik og overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen i forbindelse med afgivelse af revisorpåtegning på årsregnskabet for Advokat D ApS og for F ApS og for afgivelse af klientkontoerklæring for Advokat D ApS.

Revisornævnet fandt ingen af klagerne beviste, hvorfor de to revisorer blev frifundet. Også revisionsvirksomheden blev frifundet, dels fordi det accessoriske ansvar mod revisionsvirksomheden ikke var bevist, dels fordi det herudover alene er Revisortilsynet, der kan indbringe en revisionsvirksomhed selvstændigt for nævnet.

Efter nye lov.

Sag 2/2016. Kendelse af 22. september 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor, fordi den afgivne revisionspåtegning på årsrapporten for ApS ikke var udformet i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsen. Revisor havde ikke taget forbehold i sin revisionspåtegning for, at virksomheden i strid med årsregnskabsloven ikke havde udarbejdet et koncernregnskab. Revisor havde ikke taget forbehold for, at årsregnskabet var aflagt efter en forkert regnskabsklasse. Revisor havde endvidere ikke udformet revisionspåtegningen, så den indeholdt oplysninger om, at revisionen omfattede både et årsregnskab og et koncernregnskab. Revisor blev fundet skyldig.

For så vidt angår sanktionen udtalte Revisornævnet følgende:

"Ved lov nr. 738 af 1. juni 2015, som trådte i kraft den 1. juli 2015 og gælder for regnskabsår der starter 1. januar 2016 eller senere, blev beløbsgrænserne i årsregnskabslovens § 110, stk. 1, forhøjet, således at beløbsgrænsen for balancesummen på 36 mio. kr. i § 110, stk. 1, nr. 1, blev hævet til 44 mio. kr., og beløbsgrænsen for nettoomsætningen på 72 mio. kr. blev hævet til 89 mio. kr. Det fremgår af bemærkningerne i lovforslaget til ændringen af bestemmelsen, at forslaget udnytter det nye regnskabsdirektivs mulighed i artikel 3, stk. 5, for at forhøje beløbsstørrelserne for små koncerner, som kan undlade at udarbejde koncernregnskab. Ændringen indebærer, at der ikke efter de nugældende regler skulle have været udarbejdet koncernregnskab, og indklagede skulle derfor ikke efter de nugældende regler have taget forbehold.

Nævnet finder derfor, at den disciplinærstraf, som indklagede har forskyldt for klagepunkt 1, bør bortfalde, jf. herved princippet i straffelovens § 3.

Idet overtrædelserne i de øvrige klagepunkter er en følge af, at der ikke blev udarbejdet koncernregnskab som foreskrevet, finder nævnet, at den disciplinærstraf,

som indklagede har forskyldt for de øvrige klagepunkter, tillige bør bortfalde, jf. herved princippet i straffelovens § 3."

Den forskyldte straf bortfaldt herefter i det hele.

Efter nye lov.

Sag 104/2015. Kendelse af 22. september 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for overtrædelse af god revisorskik, a) idet der ikke var indhentet revisionsdokumentation for værdiansættelsen af tilgodehavendet hos moderselskabet i årsregnskabet for C A/S, b) idet der i revisionspåtegningen på årsregnskabet for A/S ikke var givet supplerende oplysning om ulovlig selvfinansiering, og c) idet der ikke i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for D ApS var taget forbehold for flere tilfælde for overtrædelse af årsregnskabsloven, herunder indregning af gæld til associeret selskab under regnskabsposten andre tilgodehavender, indregning af dattervirksomhedsselskab efter indre værdis metode til trods for, at der i anvendt regnskabspraksis var anført, at det skete efter kostpris, og idet årsrapporten ikke indeholdt en beskrivelse af virksomhedens væsentligste aktiviteter, og der var ikke note, jf. tidligere § 72 i årsregnskabsloven, med specifikation af kapitalandele i associeret virksomhed.

Revisor blev fundet skyldig i klagerne a) og c), men blev frifundet for klagen under b), fordi klager ikke havde godtgjort, at der var sket selvfinansiering. Da årsregnskabslovens § 72 var ændret, bortfaldt straffen for denne del under c), For så vidt angår straffen blev der under hensyn til princippet i straffelovens § 3 tildelt revisor en advarsel.

Efter nye lov.

Sag 44/2015 og 45/2015. Kendelse af 22. september 2016.

Kendelsen er refereret under afsnit 6.5.7. (betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet).

Også relevant under afsnit 6.5.2.4. (når et kvalitetsstyringssystem, der er tilfredsstillende efter sit indhold, både er anskaffet, installeret og taget i brug, men anvendelsen (efterlevelsen) af systemet er i væsentlig grad utilstrækkelig), og under afsnit 6.6.2. (gentagelsesvirkning).

Efter nye lov.

Sag 13/2016. Kendelse af 28. september 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst en række klager mod en revisor for overtrædelse af god revisorskik, herunder overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen, idet revisor

a) ved revisionen af årsregnskaberne for C ApS og D ApS havde udført mangelfuld planlægning, ligesom det udførte arbejde og omfanget heraf var utilstrækkeligt og kun delvist dokumenteret,

b) ikke havde taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens §§ 53, 56 og 72 ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaberne for C ApS og D ApS,

- c) ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C ikke havde afgivet en supplerende oplysning om et muligt ledelsesansvar i forbindelse med overtrædelse af selskabslovgivningen,
- d) i det de afgivne revisionsprotokollater vedrørende revisionen af årsregnskaberne for C ApS og D ApS ikke omhandlede revisionen af kapitalandelene, jf. revisorlovens § 20, og
- e) havde dateret revisionspåtegningerne forud for ledelsens påtegning på årsregnskaberne for C ApS og D ApS.

Revisor blev fundet skyldig i klagerne a, b, d og e. Da de påberåbte bestemmelser i årsregnskabsloven (§§ 56 og 72), og revisorloven (§ 20) under klagepunkterne b (til dels) og d ikke var gældende på tidspunktet for afsigelse af kendelse, fandt nævnet, at disciplinærstraffen for disse overtrædelser efter princippet i straffelovens § 3 skulle bortfalde. Revisor blev frifundet i klage d.

Revisor blev pålagt en bøde på 30.000 kr.

Se også under afsnit 6.7. (visse sagsbehandlingsspørgsmål).

Sag 12/2016, kendelse af 28. september 2016.

Helt tilsvarende sag som 13/2016.

Se også under afsnit 6.7. (visse sagsbehandlingsspørgsmål).

Efter nye lov.

Sag 8/2016. Kendelse af 3. oktober 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for ved revision af årsregnskabet for 2013 for et landbrugs ApS at have tilsidesat god revisorskik som følge af utilstrækkelig dokumentation for den foretagne planlægning samt mangelfuld revision vedrørende regnskabsmæssige skøn. Revisionsvirksomheden indhentede fra ekstern konsulent oplysninger til brug for værdifastsættelse på husdyr, og revisionsvirksomheden havde i sit generelle kvalitetsstyringssystem anført, at det i hvert enkelt tilfælde var op til den erklæringsansvarlige at vurdere, om procedurerne vedrørende de modtagne oplysninger var tilstrækkelige til at kunne berettige til en reduktion i omfanget af substanshandlinger. Det fremgik ikke at revisors arbejdsrapport til den konkrete sag, hvori hans overvejelser havde bestået vedrørende planlægning og vedrørende revision af produktionsanlæg, driftsmateriel, inventar, stam- og handelsbesætning samt et udskudt skatteaktiv.

Revisor blev fundet skyldig. For så vidt angår straffen blev der under hensyn til princippet i straffelovens § 3 tildelt revisor en advarsel.

(Sagerne mod de 3 andre af revisorerne og sagen mod revisionsvirksomheden er behandlet under sagsnumrene 9/2016, 10/2015, 11/2016 samt 7/2016, og der er i de sager afsagt kendelser af Revisornævnet også den 3. oktober 2016, se tillige under afsnit 6.5.2.4.).

Efter nye lov.

Sag 9/2016. Kendelse af 3. oktober 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst klage mod

en revisor for ved revision af årsregnskaber for 2013 for et Holding ApS og et ApS at have tilsidesat god revisorskik som følge af a) mangelfuld planlægning og dokumentation for begge selskaber, b) at revisors kontrol af overholdelse af årsregnskabsloven var utilstrækkelig, hvilket havde medført flere fejl i årsrapporterne, og c) manglende forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven vedrørende Holding ApS. Klagepunkterne angik særligt værdiansættelser af dyr, herunder mink, samt i øvrigt af bygninger, grunde, inventar samt konsolidering og manglende oplysninger om associeret selskab samt klassificering af et væsentligt forudbetalt beløb. Revisor blev fundet skyldig og pålagt en bøde på 40.000 kr., idet revisors tilsidesættelse af god revisorskik ikke kunne vurderes til at være en mindre alvorlig forseelse, jf. hertil princippet i straffelovens § 3.

(Sagerne mod de 3 andre af revisorerne og sagen mod revisionsvirksomheden er, jf. nedenfor, behandlet under sagsnumrene 8/2016, 10/2015, 11/2016 samt 7/2016, og der er i de sager også afsagt kendelser af Revisornævnet den 3. oktober 2016.

Efter nye lov.

Sag 10/2016. Kendelse af 3. oktober 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for tilsidesættelse af god revisorskik i forbindelse med afgivelse af en erklæring om udvidet gennemgang på en årsrapport for et ApS. Klagen angik dels afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsrapporten uden revisor tilstrækkeligt havde dokumenteret, at erklæringsopgaven blev udført for en landbrugsvirksomhed i henhold til revisorlovens § 17, stk. 1. Revisornævnet udtalte hertil følgende: *"Det er ubestridt, at indklagede er ansat i en landøkonomisk forenings rådgivningskontor, hvilket nævnet lægger til grund. Det fremgår af de dokumenterede oplysninger, at selskabet ... ApS isoleret set ikke umiddelbart falder ind under definitionen på en landbrugsvirksomhed, idet selskabets aktivitet er levering af tjenesteydelser til en landbrugsvirksomhed og ikke at dyrke afgrøder eller at have husdyrhold. Når en revisor ved accept af en erklæringsopgave skal forholde sig til, hvorvidt revisoren efter lovgivningen har kompetence til at påtage sig en opgave, hvor der - som i dette tilfælde - alene undtagelsesvist og i givet fald ved udvidende fortolkning i henhold til revisorlovens forarbejder er hjemmel hertil, bør revisors overvejelser herom, herunder eventuel indhentelse af en faglig konsultation, fremgå af revisorens arbejdspapir. Revisor, der er offentlighedens tillidsrepræsentant i forbindelse med erklæringsafgivelse, skal således konkret og skriftligt i sine arbejdspapirer dokumentere baggrunden for, at revisor har påtaget sig at afgive erklæringen for virksomheder, som ikke umiddelbart falder ind under revisors kompetence - i dette tilfælde under bestemmelserne for landbrugsvirksomhed. Indklagedes overvejelser i denne sag fremgår ikke af arbejdspapirerne, hvilket ikke er bestridt, idet indklagede alene har svaret nej på tjekskemaet til spørgsmålet, om der i forhold til klienten er begrænsninger i relation til revisorlovens § 17. Det er i denne forbindelse ikke tilstrækkeligt, at revisor efterfølgende verbalt kan redegøre for de vurderinger, der er foretaget. Ved ikke at have dokumenteret sine overvejelser vedrørende sin kompetence til efter revisorlovens § 17 til at afgive erklæring på årsrapporten for regnskabsåret 2013 for ... ApS, har indklagede tilsidesat god revisorskik."*

Klagen angik endvidere overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på samme årsrapport som følge af manglende forbehold for en væsentlig klassifikationsfejl i resultatopgørelsen, idet et beløb, som i årsregnskabet var klassificeret som "personaleomkostninger" efter bruttoresultatet, rettelig skulle have været klassificeret som "eksterne omkostninger" og indgå i beregningen af bruttoresultat. Revisornævnet fandt, at der - henset til beløbets størrelse i forhold til revisors fastlagte væsentlighedsniveau og i forhold til årets resultat, balancesum og egenkapital - var tale om en væsentlig klassifikationsfejl, som skulle have medført et forbehold i erklæringen om udvidet gennemgang. Revisor blev fundet skyldig i begge klagepunkter. For så vidt angår straffen blev der under hensyn til princippet i straffelovens § 3 tildelt revisor en advarsel.

Efter nye lov.

Sag 11/2016. Kendelse af 3. oktober 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for tilsidesættelse af god revisorskik i forbindelse med afgivelse af revisorerklæring på en årsrapport for Holding A/S samt erklæring om udvidet gennemgang på en årsrapport for et A/S.

Klagen angik for årsrapporten for 2013 for Holding A/S utilstrækkelig dokumentation for den foretagne planlægning. For begge selskaber var der klaget over utilstrækkelig kontrol af overholdelse af den regnskabsmæssige begrebsramme, hvilket havde medført flere fejl i årsrapporterne, og for tilsidesættelse af god revisorskik som følge af i alt 4 manglende forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven.

Revisor blev fundet skyldig og pålagt en bøde på 40.000 kr., idet revisors tilsidesættelse af god revisorskik ikke kunne vurderes til at være en mindre alvorlig forseelse, jf. hertil princippet i straffelovens § 3.

Efter nye lov.

Sag 67/2015. Kendelse af 12. oktober 2016.

En ejer af en ejerlejlighed klagede over ejerforeningens revisor.

Revisornævnet lagde til grund, at der klagedes over, at revisor ved sine påtegninger på årsrapporterne for Ejerforeningen D for årene 2010, 2011, 2012 og 2013, som var afgivet uden forbehold, havde overtrådt god revisorskik, - idet regnskabsposten "vinduesudskiftning" medtaget i årsrapporterne med hhv. 3.476.197 kr. i 2010, 3.646.028 kr. i 2011, 3.595.837 kr. i 2012, 3.525.036 i 2013 og 1.596.992 kr. i 2014 ikke havde været underkastet nogen form for revision, afstemning eller efterregning på trods af, at den udgjorde en væsentlig aktivpost i balancen (klagepunkt 1), - idet posteringen udløste en skattepligtig rentegodtgørelse på ca. 120.000 kr., som efter klagers opfattelse burde fremgå af regnskabet, så modtagerne kunne selvangive denne (klagepunkt 2), - idet forholdet havde forårsaget en merudgift for ejerforeningen på ca. 120.000 kr., hvilket tab kunne have været reduceret, hvis indklagede havde reageret på brev dateret 2. oktober 2013 (klagepunkt 3), og - idet ejerforeningens vedtægter var overtrådt, idet der ikke var foretaget hensættelser på 5 % af foreningens budget i overensstemmelse med disse (klagepunkt 4).

Følgende fremgår blandt andet af Revisornævnets begrundelse:

"Indledningsvis vedrørende klagen og særligt klagepunkt 1 bemærker Nævnet, at det

er bestyrelsen for ejerforeningen, der har ansvaret for at udarbejde og aflægge en årsrapport, der giver et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven og foreningens vedtægter.

Det påhviler revisor som led i revisionen at revidere værdiansættelsen af aktiverne og tage forbehold/give supplerende oplysninger for manglende eller utilstrækkeligt revisionsbevis og/eller usikkerhed vedrørende opgørelsen i regnskabet, jf.

erklæringsbekendtgørelsen, ligesom revisor i overensstemmelse med revisorlovens § 23 skal sikre sig dokumentation for de foretagne revisionshandlinger.

Efter indklagedes oplysninger lægger nævnet til grund, at indklagede i forbindelse med revisionen har forholdt sig til de i årsrapporterne anførte beløb afsat til vedligeholdelse og foretaget stikprøvevis kontrol uden at finde væsentlige uregelmæssigheder.

Det fremgår videre af sagen, herunder af referaterne for generalforsamlingerne i ejerforeningen dateret 24. april 2013 og 13. maj 2014 samt 23. april 2015, at årsrapporterne 2012, 2013 og 2014 blev godkendt af generalforsamlingen, idet nævnet herved bemærker, at klager ikke har vedlagt revisors påtegning på 2014-årsregnskabet, hvorfor nævnet lægger til grund, at der ikke klages over dette.

Nævnet bemærker, at såfremt der foreligger en overskridelse af den på generalforsamlingen vedtagne bemyndigelse til bestyrelsen om disponering af budget for vedligeholdelse som anført af klager, påhviler ansvaret herfor bestyrelsen. Henset videre til, at beløb til vedligeholdelse af vinduer er oplyst tydeligt i årsrapporterne, finder Nævnet ikke grundlag for at kritisere, at indklagede ikke har forsynet nogen af de afgivne revisionspåtegninger med bemærkninger herom.

Nævnet frifinder derfor indklagede for forholdet.

For så vidt angår klagepunkt 2-3 forstår Nævnet klagepunkterne således, at det er klagers opfattelse, at en renteudgift vedrørende et fælleslån optaget af nogle af ejerne i ejerforeningen, burde have været angivet i årsrapporten, at dette har påført ejerforeningen tab, og at indklagede burde have haft bemærkninger hertil i forbindelse med sit revisionsarbejde på årsrapporterne for den i klagen angivne periode. Fælleslån optaget af ejerne er foreningens regnskab uvedkommende, og nævnet finder således ikke, at klager har godtgjort, at indklagede har tilsidesat nogen på ham hvilende pligter.

Indklagede frifindes derfor for denne del af klagen.

Vedrørende klagepunkt 4 bemærker Nævnet, at en ejerforening er omfattet af reglerne for virksomheder i regnskabsklasse A, jf. årsregnskabslovens § 7 og §§18-21. Det er derfor muligt, at henlæggelser kan anvendes til andet, end oprindeligt besluttet. Det er derfor heller ikke i strid med vedtægterne, jf. også den i § 6, stk. 5, 5. pkt indeholdte bemyndigelse til bestyrelsen, at henlæggelserne regnskabsmæssigt er vist som passiver, jf. det af indklagede anførte. Indklagede frifindes derfor for dette klagepunkt."

Revisor blev således i det hele frifundet.

Efter nye lov.

Sag 20/2016. Kendelse af 12. oktober 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst følgende klager mod en revisor:

"a) Revisor har overtrådt god revisorskik som følge af mangelfuld planlægning og dokumentation i samtlige udvalgte enkeltsager.

b) Revisor har overtrådt erklæringsbekendtgørelsen i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegning på 2 årsregnskaber, idet der ikke er taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven."

Revisor blev vedrørende klagepunkt a fundet skyldig i klagen for så vidt angår revision og review af 4 årsrapporter. Revisor blev vedrørende klagepunkt b fundet skyldig, herunder i overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen, idet revisor i 1 ApS' årsrapport burde have taget forbehold for, at årsregnskabet ikke opfyldte kravene i årsregnskabslovens § 52, og idet revisor i 2 ApS' årsrapport burde have taget forbehold for manglende afskrivninger på bygninger, jf. årsregnskabslovens § 43. Revisor blev pålagt en bøde på 40.000 kr.

Se også under afsnit 6.5.7. (betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet).

Efter nye lov.

Sag 15/2016. Kendelse af 18. oktober 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for tilsidesættelse af god revisorskik, idet der i 2 sager ikke var foretaget tilstrækkelig planlægning og indhentet tilstrækkeligt revisionsbevis som grundlag for de afgivne erklæringer, ligesom der i den ene sag ikke var sket en tilstrækkelig rapportering til ledelsen om manglende funktionsadskillelse.

Revisor blev fundet skyldig.

For så vidt angår straffen blev der under hensyn til princippet i straffelovens § 3 tildelt revisor en advarsel.

Også relevant under afsnit 6.5.7. (betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet).

Efter nye lov.

Sag 58/2016. Kendelse af 18. oktober 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for a) ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskaberne for 3 selskaber og ved afgivelse af reviewerklæring på årsregnskabet for et selskab at have overtrådt god revisorskik og Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder, idet der var foretaget mangelfuld planlægning, idet det udførte arbejde kun var delvist dokumenteret, og idet revisor ikke havde udført påkrævede supplerende handlinger ved udvidet gennemgang. Endvidere for b) ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskabet for et selskab ikke at have taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven. Endelig var c) indklagedes kontrol af overholdelse af den regnskabsmæssige begrebsramme i de 4 selskaber nævnt under klagepunkt a) utilstrækkelig. Revisor blev fundet skyldig og tildelt en advarsel, blandt andet fordi klagepunkterne a og c var sanktioneret over for revisionsvirksomheden (sag 57/2016), samt under hensyn til princippet i straffelovens § 3.

(Sag 57/2016 vedrørende revisionsvirksomheden er refereret nedenfor under afsnit 6.5.2.4. og sag 59/2016 vedrørende medunderskrivende revisor er refereret nedenfor under afsnit 6.5.7.).

Efter nye lov.

Sag 19/2016. Kendelse af 19. oktober 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for overtrædelse af god revisorskik, herunder overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen, idet revisor ved revision af årsrapporten for et A/S burde have taget forbehold for selskabets kautionsforpligtelse for modervirksomhedens mellemværende med bankforbindelse.

Revisornævnet fandt, at den manglende oplysning om kautionsforpligtelsen ikke var uvæsentlig, og revisor blev fundet skyldig.

For så vidt angår straffen blev der under hensyn til princippet i straffelovens § 3 tildelt revisor en advarsel.

Efter nye lov.

Sag 102/2015. Kendelse af 19. oktober 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for overtrædelse af god revisorskik, idet revisor ved revision af årsrapporten for et A/S havde dokumenteret sin planlægning utilstrækkeligt, og idet revisor ikke havde indhentet et tilstrækkeligt revisionsbevis som grundlag for den afgivne erklæring.

Revisor blev fundet skyldig.

For så vidt angår straffen blev der under hensyn til princippet i straffelovens § 3 tildelt revisor en advarsel.

Efter nye lov.

Sag 35/2013 og 49/2014. Kendelse af 24. oktober 2016.

Klagerne i de to sager var indgivet af Erhvervsstyrelsen og Finanstilsynet, hvorfor formanden for nævnet resolverede, at klagerne skulle behandles sammen. Begge klager vedrørte revision af en bank.

Der er kun i årsberetningen medtaget et meget kort resume.

Erhvervsstyrelsen havde i sag 35/2013 anført følgende klagepunkter:

"a) Indklagede har ved sin revision af og erklæringsafgivelse på årsrapport 2011 for ... B A/S overtrådt revisorlovens § 16, stk. 1, idet han ikke har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende bankens måling af engagementer i henhold til § 51 og § 52 i bekendtgørelse nr. 17 af 11. januar 2011 om finansielle rapporter for kreditinstitutter og fondsmæglerselskaber m.fl.

b) Indklagede har ved sin revision af og erklæringsafgivelse på årsrapport 2011 for ... B A/S overtrådt revisorlovens § 16, stk. 1, i forbindelse med revisionen af investerings- og domicilejendomme, idet der ikke er indhentet tilstrækkelig dokumentation vedrørende værdiansættelserne, herunder ved at der er manglende vurdering af afkastmodel og ekstern ekspertvurdering, manglende dokumentation for fastsættelse af afkastsatser samt manglende begrundelser i forbindelse med ledelsens ændringer af skøn over afkastsatser.

c) Indklagede har ved sin revision af og erklæringsafgivelse på årsrapport 2011 for ...

B A/S overtrådt revisorlovens § 16, stk. 1, idet der i forbindelse med revision af going concern ikke er udført tilstrækkelige revisionshandlinger og konklusionen dermed ikke er tilstrækkeligt dokumenteret.

d) Indklagede har ved sin revision af og erklæringsafgivelse på årsrapport 2011 for ... B A/S overtrådt revisorlovens § 20, stk. 3, samt § 4, stk. 3-6, i bekendtgørelse nr. 4 af 5. januar 2012 om revisionens gennemførelse i finansielle virksomheder m.v. samt finansielle koncerner, idet der er mangler i den rapportering vedrørende årsrapport 2011, som indklagede har afgivet i revisionsprotokollat, for så vidt angår (1) rapportering om usikkerheder i forbindelse med værdiansættelse af bankens domicil- og investeringsejendomme, (2) særlige forhold (going concern og solvensopgørelse), (3) ikke-korrigerede fejl, (4) opsummering af bemærkninger, samt (5) omtale af korrespondance med Finanstilsynet.

e) Indklagede har ved sin revision af og erklæringsafgivelse på årsrapport 2011 for ... B A/S overtrådt revisorlovens § 16, stk. 1, idet løsningen af uenigheden mellem revisorteamet og Partner 2 samt kvalitetsgennemgangen på revisionen af årsrapport 2011 for ... B A/S ikke er udført i overensstemmelse med god revisorskik.

f) Indklagede har ved sin revision af og erklæringsafgivelse på årsrapport 2011 for ... B A/S overtrådt revisorlovens § 16, stk. 1, idet ledelsens regnskaberklæring ikke er underskrevet af bankens bestyrelse.

g) Indklagede har ved sin udformning af erklæringen "Den uafhængige revisors erklæring vedrørende resultatforventninger for 2012" i prospekt om ... B A/S' "Udbud af Kapitalbeviser i form af Hybrid Kernekapital 2012" overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 14, stk. 2."

Revisor blev frifundet for klagepunkt f, men blev for de øvrige klagepunkter i det væsentlige fundet skyldig.

Finanstilsynet havde i sag 49/2014 anført følgende klagepunkter:

"2.1. Indklagede har overtrådt

a) § 16, stk. 1, i lov nr. 468 af 17. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (herefter revisorloven), og § 3 i bekendtgørelse nr. 4 af 5. januar 2012 om revisionens gennemførelse i finansielle virksomheder m.v. samt finansielle koncerner (herefter revisionsbekendtgørelsen), jf.

b) § 5, stk. 6, og § 6, stk. 1 og 2, i bekendtgørelse nr. 668 af 26. juni 2008 om godkendte revisoreres erklæringer (herefter erklæringsbekendtgørelsen) ved ikke

i) at have udført sin revision af udlånsområdet i overensstemmelse med god revisorskik, og

ii) at have forsynet årsregnskabet for 2011 for ... B A/S med et forbehold og en afkræftende konklusion.

2.2. Indklagede har overtrådt

a) § 16, stk. 1, i revisorloven, og § 3 i revisionsbekendtgørelsen, jf. ...

b) § 23, nr. 1, og § 24, stk. 3, i revisionsbekendtgørelsen ved ikke i revisionsprotokollen til bestyrelsen at have rapporteret om

i) den manglende konstatering af objektiv indikation for værdiforringelse på flere af de store engagementer,

ii) de ikke realistiske nedskrivningsberegninger, samt

iii) om bankens manglende evne til at fortsætte driften.

2.3. Indklagede har overtrådt

a) § 16, stk. 1, i revisorloven og § 3 i revisionsbekendtgørelsen, jf. ...

b) § 6, nr. 1, i revisionsbekendtgørelsen ved ikke i revisionsprotokollen til bestyrelsen at have rapporteret om den manglende konsolidering af engagementer, der afspejlede bankens manglende styring og overblik over de store engagementer."

Revisor blev fundet skyldig i en række af klagepunkterne, herunder at revisor ikke havde foretaget en tilstrækkelig kritisk revision af bankens nedskrivningsmodels måling af de forventede omkostninger ved overtagelse og realisation, og at der burde have været foretaget nedskrivning af den udækkede del på de respektive engagementer, jf. § 52, stk. 3, i den på tidspunktet for erklæringsafgivelsen gældende regnskabsbekendtgørelse.

Revisornævnet fandt imidlertid ikke direkte at kunne tage udgangspunkt i den nedskrivningsmodel, der var anvendt i sagen af Finanstilsynet, dels fordi modellens rigtighed, herunder de skønsmæssige forudsætninger, var bestridt af indklagede, dels fordi det til grund liggende bilagsmateriale for beregningerne ikke var fremlagt for Revisornævnet. Revisornævnet fandt således alene at kunne lægge til grund, at der burde være foretaget en - set i forhold til indklagedes væsentlighedsniveau - betydelig nedskrivning, hvorimod nævnet ikke fandt at kunne lægge de af Finanstilsynet skønnede og herudfra opgjorte yderligere nedskrivninger på i alt 142.474.000 kr., svarende til 50,4 % af ... B A/S' egenkapital pr. 31. december 2011, til grund. Revisornævnet kunne ikke ud fra de foreliggende oplysninger afgøre, hvorvidt årsrapporten for ... B A/S for regnskabsåret 2011 tillige havde været behæftet med en så væsentlig fejl, at der forelå grundlag for at antage, at ... B A/S' fortsatte drift var truet som følge af de manglende nedskrivninger, og at revisor - som konsekvens af et sådant forbehold, idet årsrapporten med en sådan væsentlige fejl ikke gav et retvisende billede af bankens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultat - burde have indset dette og derfor forsynet årsrapporten med en afkræftende konklusion. Revisor blev derfor frifundet for denne - alvorlige - del af de rejste klager. Revisor blev pålagt en bøde på 200.000 kr. og frifundet for påstand om frakendelse af godkendelsen som statsautoriseret revisor.

Også relevant under afsnit 6.6.3 (frakendelse).

Efter nye lov.

Sag 21/2016. Kendelse af 1. november 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for overtrædelse af god revisorskik, idet der i to sager havde været mangelfuld planlægning, og idet det udførte arbejde og omfanget heraf havde været utilstrækkeligt og kun delvist dokumenteret. Endvidere angik klagen, at revisor i et tilfælde havde afgivet en supplerende oplysning, selv om der skulle have været taget forbehold for manglende oplysninger i regnskabet eller for værdiansættelsen.

Revisor blev fundet skyldig.

For så vidt angår straffen blev der under hensyn til princippet i straffelovens § 3 tildelt revisor en advarsel.

Efter nye lov.

Sag 22/2016. Kendelse af 1. november 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for overtrædelse af god revisorskik, herunder overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen, idet et afgivet forbehold burde have medført en afkræftende konklusion.

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

Efter nye lov.

Sag 35/2016. Kendelse af 1. november 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for overtrædelse af god revisorskik, herunder overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen, idet revisor ved revision af et A/S havde afgivet en supplerende oplysning, selv om der burde have været taget forbehold for årsrapportens manglende omtale af going concern problemer. Revisor blev fundet skyldig, og nævnet bemærkede, at en supplerende oplysning ikke kan erstatte et forbehold.

Klagen angik endvidere revisors manglende forbehold i samme årsrapport for oplysning om afskrivningsperiode for immaterielle rettigheder. Revisor blev fundet skyldig, men da årsregnskabslovens § 53 var ophævet på tidspunktet for afsigelse af kendelsen, bortfaldt disciplinærstraffen herfor efter princippet i straffelovens § 3.

Klagen angik endelig manglende forbehold i samme årsrapport vedrørende fejl i årsrapporten i det foregående regnskabsår. Revisor blev fundet skyldig, og nævnet anførte blandt andet, at en regnskabsbruger kunne få et misvisende indtryk af selskabets udviklingsretning.

Revisor blev pålagt en bøde på 30.000 kr.

Efter nye lov.

Sag 18/2016. Kendelse af 16. november 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod revisor for a) at revisor ikke havde udformet revisionspåtegningen på årsregnskabet for 2012 for et ApS i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsen, idet revisor burde have afgivet en afkræftende konklusion, og for b) at revisionsprotokollen til årsregnskabet for 2012 for samme ApS ikke var udformet i overensstemmelse med revisorlovens § 20, stk. 3.

Revisornævnet fandt revisor skyldig i klagepunkt a, fordi det fremgik, at ApS ikke var betragtet som going concern. Revisor blev endvidere fundet skyldig i klagepunkt b, men Revisornævnet bemærkede hertil, "*at uanset at kravet om revisionsprotokol for virksomheder som den af sagen omfattede er bortfaldet ved den seneste ændring af revisorloven, skulle indklagede have meddelt ledelsen af selskabet de samme oplysninger også efter nugældende regler.*"

Revisor pålagdes en bøde på 30.000 kr.

Efter nye lov.

Sag 23/2016. Kendelse af 16. november 2016.

Revisortilsynet klagede på baggrund af en kvalitetskontrol over, a) at revisor i strid med god revisorskik ikke havde dokumenteret, at der var foretaget revision af

regnskabsposterne "Igangværende arbejder for fremmed regning" og "Udskudte skatteaktiver" i årsregnskabet for 2013 for ApS, og b) at revisor ikke havde dokumenteret, at der var foretaget revisionshandlinger til at sikre et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende virksomhedens omsætning ved revisionen af årsregnskabet for 2013 for selskabet.

Revisor blev fundet skyldig i begge klagepunkter. Det fremgår blandt andet af Revisornævnets begrundelse til a), at *"værdiansættelse af udskudt skatteaktiv fordrer særlig omhyggelighed, især vedrørende forventning om fremtidige indtægter, der kan gøre det muligt at udnytte dette aktiv.*

Indklagede findes herefter at have overtrådt god revisorskik." Det fremgår blandt andet af Revisornævnets begrundelse til b) at, *"det ikke er dokumenteret, at indklagede har foretaget revisionshandlinger for at sikre et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende virksomhedens omsætning ved revisionen af årsrapporten for 2013 for .. ApS. De af indklagede indsendte arbejdsoplysninger m.m. kan ikke føre til noget andet resultat, idet disse ikke findes at indeholde dokumentation for planlægning, foretagne revisionshandlinger, formålet hermed eller indklagedes konklusion herpå."*

Revisor blev pålagt en bøde på 30.000 kr.

Efter nye lov.

Sag 24/2016. Kendelse af 16. november 2016.

Revisortilsynet havde på baggrund af en kvalitetskontrol klaget over, at a) revisor ikke kunne *"nøjes med at afgive en konklusion med forbehold i sin revisionspåtegning på årsregnskabet for 2013 for" B A/S*, og at b) revisor ikke havde indhentet et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for overdragelsen af *"visse aktiviteter"* mellem B A/S og dets søsterselskab samt for tilstedeværelsen af selskabets aktieinvestering i [Land].

Revisornævnet fandt revisor skyldig i klagepunkt a) med følgende begrundelse: *"Det følger af erklæringsvejledningens pkt. 5.5, at en revisionspåtegning om, at konklusion ikke kan afgives, skal gives, når den mulige virkning af en begrænsning i omfanget i revisionen er så væsentlig og gennemgribende, at revisor ikke har været i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis og derfor ikke er i stand til at udtrykke en konklusion om regnskabet. Nævnet finder, henset til, at der ubestridt er taget forbehold for værdiansættelse af ca. 81,5 % af aktivposterne, at indklagede ikke burde have afgivet en konklusion af det pågældende indhold. I stedet burde indklagede enten have afgivet afkræftende konklusion eller ikke afgivet erklæring."* Revisornævnet frifandt revisor for klagepunkt b) med forskellige begrundelser for de to dele af klagepunktet.

Revisor blev herefter pålagt en bøde på 30.000 kr.

Også relevant under afsnit 6.5.7. (betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet), hvor den i relation hertil relevante del af Revisornævnets begrundelse fremgår.

Efter nye lov.

Sag 41/2016. Kendelse af 16. november 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med en kvalitetskontrol klaget over følgende:

a) Revisor havde overtrådt god revisorskik ved revisionen af årsregnskaber for C, D ApS, E ApS, F ApS & G A/S, I/S og H A/S, idet der var utilstrækkelig planlægning af opgaverne og utilstrækkelig dokumentation for udførelsen. Endvidere var der i sagen C for 2013 ikke sammenhæng mellem konklusionerne i indklagedes i arbejdspapirer og erklæringen.

b) Revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af revisionspåtegning vedrørende årsregnskabet for C for 2013, idet der ikke var taget forbehold for manglende overholdelse af den regnskabsmæssige begrebsramme vedrørende manglende indregning af en renteswap.

c) Revisor havde overtrådt revisorloven og god revisorskik vedrørende revisionen af årsregnskaberne for C, I A/S, E ApS, F ApS & G A/S, I/S og H A/S, idet revisors kontrol af overholdelse af den regnskabsmæssige begrebsramme var utilstrækkelig, hvilket havde medført flere fejl i årsregnskaberne.

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

Efter nye lov.

Sag 34/2016. Kendelse af 21. november 2015.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for tilsidesættelse af god revisorskik i forbindelse med afgivelse af revisorerklæring på 3 selskabers årsregnskaber, for det ene selskabs vedkommende på 4 årsrapporter. Revisortilsynet klagede dels over, at god revisorskik var overtrådt ved afgivelse af erklæring på de 3 kontrollerede sager, idet planlægningen af revisionen var mangelfuld og revisionen af væsentlige områder var utilstrækkelig, dels over, at erklæringsbekendtgørelsen var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for A/S for regnskabsårene 2010 - 2013, idet der ikke var taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven, herunder manglende begrundelse for afskrivningsperiode på goodwill til 15 år samt manglende personalenote. For så vidt angår overtrædelse af årsregnskabslovens § 53, stk. 2, udtalte Revisornævnet følgende:

"Årsregnskabslovens § 53, stk. 2, er imidlertid ændret for så vidt angår krav om begrundelse i tilfælde af, at afskrivningsperioden for immaterielle anlægsaktiver overstiger 5 år. Som klagepunktet med begrundelse for denne del er formuleret finder nævnet herefter, at en overtrædelse af årsregnskabslovens for denne del af klagepunktet i denne sag ikke kan medføre disciplinærstraf, jf. princippet i straffelovens § 3."

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

Efter nye lov.

Sag 77/2016. Kendelse af 21. november 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for tilsidesættelse af god revisorskik i forbindelse med afgivelse af revisorerklæring på 2 selskabers årsregnskaber. Revisortilsynet klagede dels over a) at god revisorskik ved afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporten for 1 ApS var tilsidesat som følge af mangelfuld revision og revisionsdokumentation af going

concern, udskudt skat og omsætning og som følge af manglende forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven, idet en fundamental fejl ikke var korrigeret i overensstemmelse med bestemmelsen i årsregnskabslovens § 52, samt over b) at god revisorskik ved afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporten for 2 ApS var overtrådt som følge af mangelfuld udførelse af revisionen vedrørende værdiansættelse af ejendomme.

Revisor blev fundet skyldig.

For så vidt angår straffen blev der under hensyn til princippet i straffelovens § 3 tildelt revisor en advarsel.

Efter nye lov.

Sag 94/2016. Kendelse af 21. november 2016.

Skat havde klaget over, at revisor ved sin erklæringsafgivelse på årsrapporter for selskaberne A A/S og B ApS havde tilsidesat god revisorskik, og at revisor havde undladt at iagttage professionel kompetence ved sin afgivelse af assistanceerklæringer ved udarbejdelse af indkomst- og formueopgørelse for selskabernes fælles direktør og eneaktionær, idet

1) revisor på årsrapport 2011 for A A/S burde have afgivet en supplerende oplysning om, at selskabet havde udbetalt A-skattepligtig gage til direktør og eneaktionær uden indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag og uden med virkning for indkomståret 2011 at have foretaget indberetning til Skat om udbetalingen af den A-skattepligtige gage, ligesom revisor burde have afgivet en supplerende oplysning om, at selskabet i regnskabsåret havde haft et tilgodehavende hos selskabets direktør og eneaktionær på 2.000.000 kr. i strid med selskabslovens § 210,

2) revisor på årsrapport 2012 for B ApS, fordi der forelå et kapitaltab omfattet af selskabsloven § 119, burde have afgivet supplerende oplysning om ledelsens ansvar for, at selskabet ikke havde afholdt generalforsamling med redegørelse for foranstaltninger foranlediget af kapitaltab,

3) revisor på årsrapport 2011 for B ApS henset til det afgivne forbehold for værdiansættelse af kapitalinteresse og tilgodehavende i selskabet G ApS burde have afgivet en afkræftende konklusion, og

4) revisor ved at afgive erklæring på indkomst- og formueopgørelse for 2011 for direktør og eneaktionær handlede i strid med revisorlovens § 16 stk. 3, (nu § 16, stk.

4), idet der manglede medregning af indtægt i form af gage på 2.000.000 kr. til trods for indklagedes viden om de faktiske forhold.

Revisornævnet fandt revisor skyldig i klagepunkterne 1, 2 og 4, men frifandt for så vidt angår klagepunkt 2. Klagepunkt 4 angår en assistanceerklæring, og følgende fremgår af Revisornævnets begrundelse for dette klagepunkt:

"Revisornævnet har for så vidt angår den af indklagede afgivne assistanceerklæring om personlig indkomst- og formueopgørelse for 2011 for AP og hustru lagt til grund, at det af erklæringen fremgår, at "opgørelserne udarbejdes efter gældende skattelovgivning", at indklagede afgav revisorerklæring på årsrapporten for APE A/S for regnskabsåret 2011, at selskabet pr. 31. december 2011 som gage posterede 2.000.000 kr. til selskabets direktør og eneaktionær AP, at selskabet ikke indeholdt A-skat og AM-bidrag samt, at selskabet ikke foretog indberetning om den udbetalte A-indkomst i indkomståret 2011. Nævnet lægger videre til grund, at det var indklagedes

revisionsfirma, der foretog bogføringen i selskabets regnskab som sidste efterpostering i regnskabsåret 2011.

På denne baggrund finder nævnet det godtgjort, at indklagede, da han afgav assistanceerklæring omfattet af revisorlovs § 1, stk. 3, om indkomstforholdene for indkomståret 2011 for AP, hvor A-indkomsten på de 2.000.000 kr. ikke var opført, hvilket indklagede havde eller burde have haft kendskab til, ikke har udvist professionel kompetence og fornøden omhu, hvorved indklagede har overtrådt revisorlovens § 16, stk. 3, nu § 16, stk. 4."

Fordi revisor efter de pådømte forhold var pålagt bøde af nævnet, blev revisor for denne sag ikke pålagt en tillægsbøde efter princippet i straffelovens § 89.

Også relevant under afsnit 6.6.2. (gentagelsesvirkning).

Efter nye lov.

Sag 61/2016. Kendelse af 21. november 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for tilsidesættelse af god revisorskik i forbindelse med afgivelse af revisorerklæring på 3 selskabers årsrapporter, herunder a) at god revisorskik var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 1 ApS for 2012/2013, idet der ikke forelå tilstrækkelig revisionsdokumentation for, at forudsætningen for, at selskabet var going concern, var opfyldt, samt at erklæringsbekendtgørelsen var overtrådt, idet der skulle have været afgivet et forbehold for manglende oplysninger om usikkerhed om going concern, b) at erklæringsbekendtgørelsen var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2 ApS for 2013 og for 3 ApS for 2013, idet de afgivne forbehold skulle have medført en afkræftende konklusion i revisionspåtegningen, og c) at erklæringsbekendtgørelsen var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2 ApS for 2013, idet der var afgivet supplerende oplysninger om et forhold, som ikke var oplyst i årsregnskabet.

Revisor blev fundet skyldig og pålagt en bøde på 40.000 kr.

Efter nye lov.

Sag 72/2016. Kendelse af 21. november 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for overtrædelse af god revisorskik ved afgivelse af revisionspåtegning a) på årsregnskabet for 1 ApS for 2012, idet der ikke var tilstrækkelig dokumentation for revision af going concern, idet der var afgivet supplerende oplysninger om kapitaltab i en situation, som burde have givet anledning til forbehold for manglende oplysninger om usikkerheder om going concern i årsrapporten, samt idet revisionspåtegningen ikke var dateret, b) på årsrapporten for 1 ApS for 2012, idet der ikke var taget forbehold for manglende overholdelse af årsregnskabsloven for manglende sammenligningstal, og c) på årsregnskaber for 1 ApS, 2 ApS, 3 ApS og 4 ApS, idet revisor ikke havde indhentet eksterne bekræftelser.

Revisor blev fundet skyldig, men ikke pålagt nogen tillægsbøde, idet alle forhold var begået forud for en tidligere afgørelse fra 2014, hvor revisor var pålagt en bøde på 100.000 kr. for tilsidesættelse af habilitetsbestemmelserne.

Også relevant under afsnit 6.6.2. (gentagelsesvirkning).

Efter nye lov.

Sag 108/2016. Kendelse af 21. november 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for overtrædelse af god revisorskik ved afgivelse af revisionspåtegninger på 4 årsrapporter som følge af manglende forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven. Sagen drejede sig om 3 manglende forbehold for, at der var sket modregning af vareforbrug og direkte relaterede salgsomkostninger i nettoomsætningen, hvilket også fremgik af oplysningerne under anvendt regnskabspraksis, et manglende forbehold for, at en årsrapport ikke indeholdt en ledespåtegning, og et manglende forbehold for den regnskabsmæssige behandling af kapitalandele (datterselskaber) og egenkapital i årsrapporten.

Revisor blev fundet skyldig i alle forhold. Revisornævnet udtalte i relation til straffastsættelsen følgende: *"Revisornævnet bemærker hertil i relation til straffastsættelsen, at nævnet har anset en del af de konstaterede fejl som en følge af en på daværende tidspunkt foreliggende systemfejl i Erhvervsstyrelsens indberetningssystem."*

For så vidt angår straffen blev der under hensyn til princippet i straffelovens § 3 tildelt revisor en advarsel.

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

Efter nye lov.

Sag 92/2016. Kendelse af 21. november 2016.

Skat havde klaget over, at revisor havde tilsidesat erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, nr. 1, ved i årsrapporter for ApS for regnskabsårene 2010, 2011, 2012 og 2013 at have undladt at afgive supplerende oplysninger om, at der var begrundet formodning om, at selskabets ledelse kunne ifalde strafansvar for overtrædelse af momsloven.

Revisor blev fundet skyldig. I Revisornævnets afgørelse fremgår blandt andet følgende:

"Indklagede er ved afgivelse af sine erklæringer offentlighedens tillidsrepræsentant, og en virksomheds ledelse kan ikke - år efter år - påberåbe sig manglende bogholderimæssige og regnskabsmæssige kompetencer. Når derfor henses hertil og til, at afgiftsangivelse forud 2010 heller ikke var angivet korrekt i forhold til bogholderiets udvisende, når henses til, at afgiftstilsvaret - om end ikke kontinuerligt - har været stigende gennem perioden og de for lidt angivne og betalte beløb, der for de enkelte regnskabsår ikke er uvæsentlige, burde indklagede have indset, at ledelsen herved kunne ifalde et ansvar, hvorfor indklagede burde have afgivet en supplerende oplysning herom ved afgivelse af sine revisorerklæringer for regnskabsårene 2010, 2011, 2012 og 2013. Revisortilsynet bemærker i denne forbindelse, at indklagede har erkendt, at der for så vidt angår regnskabsåret 2012 burde have været afgivet en supplerende oplysning.

Det forhold, at indklagede i forbindelse med sine erklæringsafgivelser har været behjælpelig med at beregne efterangivelser af moms, som virksomheden selv

forudsattes at indberette, kan ikke føre til et andet resultat. Heller ikke indklagedes oplysninger om, at ledelsen over for indklagede oplyste, at man ville følge reglerne - hvilket burde være en unødvendig oplysning -, eller indklagedes oplysning om sygdom hos ledelsen, kan føre til et andet resultat."

Revisor blev pålagt en bøde på 30.000 kr.

Efter nye lov.

Sag 43/2016. Kendelse af 21. november 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for overtrædelse af god revisorskik ved afgivelse af reviewpåtegning på en årsrapport, idet revisor ved afgivelse af reviewerklæring på årsrapporten for 2013 for den personligt drevne virksomhed havde anført mangelfuld dokumentation for reviewhandling vedrørende en interessentskabsandel, og idet revisor ikke havde taget forbehold for manglende oplysninger om andelens eventualforpligtelse samt ikke havde taget forbehold for manglende oplysning under anvendt regnskabspraksis vedrørende interessentskabsandele.

Revisor blev fundet skyldig.

For så vidt angår straffen blev der under hensyn til princippet i straffelovens § 3 tildelt revisor en advarsel.

Efter nye lov.

Sag 44/2016. Kendelse af 21. november 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for overtrædelse af god revisorskik ved afgivelse af reviewerklæring på en årsrapport, idet erklæringsopgaven ikke kunne anses som landbrugsvirksomhed i henhold til revisorlovens § 17, stk. 1. Endvidere havde tilsynet klaget over, at revisor ved afgivelse af reviewerklæring på årsrapporten ikke havde taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven, og klaget over, at den afgivne erklæring ikke indeholdt en konklusion.

Revisor blev fundet skyldig.

For så vidt angår straffen blev der under hensyn til princippet i straffelovens § 3 tildelt revisor en advarsel.

Også relevant under afsnit 6.7. (visse sagsbehandlingsspørgsmål) for så vidt angår spørgsmålet om hvilket opgaver, der kan behandles af revisionsvirksomheder omfattet af revisorlovens § 17.

Efter nye lov.

Sag 82/2016. Kendelse af 21. november 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for overtrædelse af god revisorskik ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for ApS for 2012, idet der ikke var tilstrækkelig dokumentation for revisors valg af konklusion, idet erklæringsbekendtgørelsen var overtrådt, fordi der ikke var afgivet supplerende oplysninger om muligt ledelsesansvar ved overtrædelse af bogføringsloven og om manglende overholdelse af bestyrelsens pligter i henhold til selskabsloven, idet planlægningen var mangelfuld, idet dokumentation for revision af udskudte skatteaktiv var utilstrækkelig, og idet revisors vurdering af going concern

var utilstrækkelig.

Revisor blev fundet skyldig.

For så vidt angår straffen blev der under hensyn til princippet i straffelovens § 3 tildelt revisor en advarsel.

Efter nye lov.

Sag 80/2016. Kendelse af 21. november 2016.

Klagerne, i denne sag ejerne af et A/S samt selskaber relateret til A/S'et, herunder ejerens personlige selskab og holdingselskabet, klagede over, at revisor for A/S'et for regnskabsåret 2010, idet revisor også havde ydet regnskabsmæssig assistance i form af bogføring i selskabet, havde forestået bogføringen på en sådan måde, at der blev opbygget et ulovligt aktionærlån i A/S, hvilket ikke var angivet i årsregnskabet for 2010.

Revisornævnet forstod klagepunktet således, at der blev klaget over, at revisor ikke havde afgivet en supplerende oplysning om det ulovlige selskabslån.

Revisor blev fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik ved ikke at have afgivet supplerende oplysning vedrørende det ulovlige selskabslån. Revisor blev frifundet for yderligere til dels upræcist formulerede klagepunkter.

For så vidt angår straffen blev der under hensyn til princippet i straffelovens § 3 tildelt revisor en advarsel.

Efter nye lov.

Sag 71/2016. Kendelse af 21. november 2016.

Skat havde fremsat en række klagepunkter mod revisor for tilsidesættelse af god revisorskik, idet revisor

- 1) i sin revisorerklæring på årsrapport for A ApS nu under tvangsopløsning for regnskabsåret 2013/2014 burde have afgivet supplerende oplysning om selskabets udbetaling af skattepligtig aktionærlån til direktør og eneanpartshaver uden indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag,
- 2) i sin revisorerklæring på årsrapport for A ApS nu under tvangsopløsning for regnskabsåret 2013/2014 burde have taget forbehold for manglende dokumentation for driftsudgifter, herunder for udgift til fremmed kørsel, idet dokumentation for udgift og afløftet indgående afgift alene forelå i form af fiktive (falske) fakturaer,
- 3) i sin revisorerklæring på årsrapport for A ApS nu under tvangsopløsning for regnskabsåret 2013/2014 burde - under en anden overskrift - til sit forbehold have tilføjet en beskrivelse af de økonomiske konsekvenser af, at selskabets kapitalandel i A ApS alene var målt med udgangspunkt i et ikke revideret regnskabsudkast,
- 4) i sin revisorerklæring på årsrapport for A ApS nu under tvangsopløsning for regnskabsåret 2013/2014 burde have afgivet et forbehold i stedet for en supplerende oplysning vedrørende forståelse af revisionen, idet det af indklagede anførte i den supplerende oplysning reelt udgjorde et forbehold og derfor ikke opfyldte forskriften i erklæringsbekendtgørelsens § 6,
- 5) i sin revisorerklæring på årsrapport for A ApS nu under tvangsopløsning for regnskabsåret 2012/2013 burde have taget forbehold for fejl i værdiansættelse af selskabets kapitalandele i tilknyttede selskaber,
- 6) i sin revisorerklæring på årsrapport for A ApS nu under tvangsopløsning for

regnskabsåret 2012/2013 i stedet for i konklusionen at beskrive ikke tilfredsstillende forhold vedrørende forretningsgange og bogholderi burde have taget forbehold herfor, 7) i sin revisorerklæring på årsrapport for A ApS nu under tvangsopløsning for regnskabsåret 2010/2011 burde have taget forbehold for de i årsrapporten på side 9 indeholdende talstørrelser for balancetal, og 8) i sin revisorerklæring på årsrapport for A ApS nu under tvangsopløsning for regnskabsåret 2010/2011 i stedet for at afgive supplerende oplysninger om manglende mulighed for at opnå revisionsbevis burde have taget forbehold herfor. Revisor blev fundet skyldig i klagepunkterne, bortset fra punkt 2, hvor indklagede blev frifundet.

Revisor blev pålagt en bøde på 50.000 kr.

Efter nye lov.

Sag 48/2016. Kendelse af 20. december 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for overtrædelse af god revisorskik, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 1 ApS, idet der ikke var udført tilstrækkelige revisionshandling vedrørende værdiansættelse af selskabets ejendomme, ligesom der ikke var tilstrækkeligt revisionsbevis, der kunne begrunde den afgivne revisionspåtegning. Endvidere var erklæringsbekendtgørelsen overtrådt, idet der burde have været taget forbehold vedrørende værdien af selskabets ejendomme. Endvidere var der klaget over, at erklæringsbekendtgørelsen var overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for 2 ApS, idet der ikke var taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven.

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

6.4.4.1. Erklæringsafgivelse på helt utilstrækkeligt grundlag

Sag 78/2015. Kendelse af 13. april 2016.

Revisortilsynet klagede på baggrund af en kvalitetskontrol over revisor. Klagen angik

a) at revisor ved afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporterne for C ApS og D ApS og ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsrapporterne for E ApS og F A/S havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen og god revisorskik, idet revisor ikke havde taget forbehold for flere tilfælde af overtrædelse af årsregnskabsloven, og

b) at revisor ved afgivelse af erklæring om udvidet gennemgang på årsrapporterne for E ApS og F A/S havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen og god revisorskik, idet der manglede dokumentation for, at revisor havde udført påkrævede supplerende handlinger.

Revisornævnet udtalte følgende:

"Da indklagede ikke har afgivet indlæg til Revisornævnet, har nævnet lagt klagers dokumentation til grund for sagens behandling.

Klagepunkt a:

Indledningsvis bemærkes, at årsregnskabslovens § 56 er ophævet ved lov nr. 738 af 1. juni 2015. Efter princippet i straffelovens § 3 finder Revisornævnet herefter, at en eventuel overtrædelse af denne bestemmelse begået af indklagede ikke kan medføre et disciplinæransvar.

Vedrørende C ApS (revision), D ApS (revision) og E ApS (udvidet gennemgang) bemærker Revisornævnet, at det fremgår af årsregnskabet, at der i balancen er indregnet igangværende arbejder for fremmed regning med henholdsvis kr. 244.868 kr. (C ApS), 320.000 kr. (D ApS) og 759.690 kr. (E ApS). Der er ikke i selskabernes årsregnskab redegjort for de anvendte indregningskriterier og målegrundlag vedrørende igangværende arbejder for fremmed regning under anvendt regnskabspraksis, hvilket er i strid med årsregnskabslovens § 53. Nævnet finder, at de manglende oplysninger er væsentlige for regnskabsbrugerne.

I årsregnskabet for disse selskaber er personaleomkostninger ikke specificeret i lønninger, pensioner og andre omkostninger til social sikring, hverken i resultatopgørelsen eller i en note hertil. Dette er i strid med opstillingskravene for den artsopdelte resultatopgørelse i henhold til årsregnskabslovens § 23 og skema 3, nr. 6, i bilag 2 til årsregnskabsloven. Nævnet finder, at de manglende oplysninger ikke er uvæsentlige for regnskabsbrugerne.

Da indklagede ikke har taget forbehold for ovennævnte mangler i sin revisionspåtegning i årsregnskabet for henholdsvis for C ApS og D ApS og i sin erklæring om udvidet gennemgang i årsregnskabet for E ApS, har indklagede overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, nr. 2, og § 10. Indklagede har dermed tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Vedrørende F A/S (udvidet gennemgang) bemærker Revisornævnet, at det fremgår af selskabets årsregnskab, at der i regnskabsåret er foretaget ændringer i selskabets anvendte regnskabspraksis, for så vidt angår afskrivning på bygninger og indregning af udskudt skat, uden at der er sket tilpasning af sammenligningstal og regulering af tidligere års effekt direkte på egenkapitalen primo. Dette er i strid med den dagældende § 51, stk. 1, i årsregnskabsloven. § 51, stk. 1, er efterfølgende ændret, idet der er foretaget nogle sproglige præciseringer, som er uden betydning for bestemmelsens indhold. Nævnet finder, at de manglende oplysninger er væsentlige for regnskabsbrugerne.

Beskrivelsen af nettoomsætning under anvendt regnskabspraksis i selskabets årsregnskab svarer ikke til et selskab, der har udlejning af fast ejendom som hovedaktivitet, hvilket er i strid med årsregnskabslovens § 53. Nævnet finder, at den misvisende beskrivelse af nettoomsætning under anvendt regnskabspraksis udgør en væsentlig mangel i selskabets årsregnskab. Da indklagede ikke har taget forbehold for disse mangler i sin erklæring om udvidet gennemgang i årsregnskabet for F A/S, har indklagede overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 10, jf. § 6, stk. 2, nr. 2. Herved har indklagede tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Klagepunkt b:

Revisornævnet finder det på baggrund af de fremlagte dokumenter i sagen, herunder kvalitetskontrollantens erklæring og arbejdspapirer, godtgjort, at indklagede, ved afgivelsen af erklæringen om udvidet gennemgang af årsregnskabet for E ApS, har undladt at foretage samtlige supplerende handlinger, som revisor skal foretage i henhold til punkt 34 i Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder (Udvidet gennemgang af årsregnskaber), der fremgår som bilag 1 til erklæringsbekendtgørelsen, og som indklagede har pligt til at følge i henhold til erklæringsbekendtgørelsens § 9, stk. 2. Herved har indklagede tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1. På baggrund af de fremlagte dokumenter i

sagen, herunder kvalitetskontrollantens erklæring og arbejdspapirer, finder nævnet det endvidere godtgjort, at indklagede, ved afgivelsen af erklæringen om udvidet gennemgang af årsregnskabet for F A/S, har undladt at indhente engagementsbekræftelser pr. balancedagen, hvilket er i strid med punkt 34 i Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder og dermed i strid med erklæringsbekendtgørelsens § 9, stk. 2, som omtalt ovenfor. Herved har indklagede tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1."

Revisor blev pålagt en bøde på 50.000 kr., og Revisornævnet udtalte hertil, "at der forelå flere tilfælde af åbenlys tilsidesættelse af god revisionskik."

Se også under afsnit 6.6.4. (Andre forhold af betydning for strafudmålingen).

6.4.4.2. Aktionærlån

Sag 96/2015. Kendelse af 10. juni 2016.

Revisortilsynet klagede på baggrund af en kvalitetskontrol over revisor og anførte, at revisor ved revisionen af årsregnskabet for et ApS for 2013 havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen, idet der ikke var givet supplerende oplysninger om et ulovligt kapitalejrlån og ikke taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens § 23, stk. 1, og § 73.

Revisor blev fundet skyldig. Revisornævnet udtalte:

"Da indklagede ikke har svaret i sagen, lægger nævnet Revisortilsynets sagsfremstilling til grund. På grundlag af årsrapporten for C ApS for 2013 samt kvalitetskontrollantens erklæring og arbejdspapirer, lægger nævnet til grund, at selskabet i strid med selskabslovens § 210, stk. 1, har ydet et lån på 241.000 kr. til en person, der er knyttet til en kapitalejer eller et ledelsesmedlem i selskabet i ret op- eller nedstigende linje, eller som på anden måde står den pågældende særligt nær. Da beløbet ikke er bagatelagtigt, og de manglende oplysninger om udlånet derfor må anses for at være væsentlige for en regnskabsbruger, finder Revisornævnet, at indklagede burde have givet supplerende oplysning om muligt ledelsesansvar som følge af det ulovlige lån, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 7. Nævnet lægger videre til grund, at lånet er indregnet i balancen under posten "Andre tilgodehavender" og ikke under posten "Tilgodehavender hos virksomhedsdeltagere og ledelse", jf. herved bilag 2 til årsregnskabsloven (skemaer til balance i kontoform).

Det fremgår af årsregnskabslovens § 73, stk. 1, at har en virksomhed et tilgodehavende hos medlemmer af ledelsen, skal virksomheden angive summen af disse tilgodehavender fordelt på hver ledelseskategori. For hver kategori skal angives de væsentligste vilkår, herunder rentefod, og de beløb, der er tilbagebetalt i året. Herudover skal for hver kategori oplyses om nedskrivninger på indregnede beløb, og om der er givet afkald, herunder delvis afkald, på indregnede beløb. Er et lån optaget og indfriet i årets løb, skal det oplyses særskilt. Bestemmelsen fandt ifølge den dagældende § 73, stk. 4 også anvendelse for personer, der stod de omhandlede ledelsesmedlemmer særligt nær. Årsrapporten indeholder ikke den lovpligtige note. Henset til at bestemmelsen i den dagældende årsregnskabslovs § 73, stk. 4 udtrykkeligt nævner, at reglerne om noteoplysninger til kapitalejrlån også gælder for lån til nærtstående til kapitalejere og ledelse i et selskab, finder Revisornævnet, at opstillingskravene i bilag 2 til årsregnskabsloven, som selskabet i henhold til årsregnskabslovens § 23, stk. 1, har pligt til at følge, må forstås således, at de

ligeledes – i hvert fald på erklæringstidspunktet – omfattede lån til nærtstående. Indklagede burde derfor efter nævnets opfattelse have taget forbehold for den manglende overholdelse af årsregnskabslovens bestemmelser vedrørende præsentationen af det ulovlige kapitalejrlån, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, nr. 2, jf. stk. 1. Indklagede findes således i det hele skyldig i den rejste klage." Indklagede pålagdes en bøde på 10. 000 kr., og Revisornævnet bemærkede i den forbindelse, at årsregnskabslovens § 73, stk. 4, var ophævet, og at forpligtelserne efter denne bestemmelse derfor ikke længere var gældende, hvorfor den disciplinærstraf, som revisor havde forskyldt for denne del af klagen, bortfaldt efter princippet i straffelovens § 3.

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

6.4.5. Kvalitetsmangler ved andre dele af revisors bistand

Ingen sager i beretningsperioden.

6.4.6. Adfærdsmangler

Sag 27/2015. Kendelse af 14. september 2016.

Skat klagede over dels, at revisor havde tilsidesat erklæringsbekendtgørelsens § 7, ved sin revision af årsrapporterne for regnskabsårene 2010 og 2011 for et ApS, dels over, at revisors adfærd som led i erklæringsafgivelsen havde været i strid med revisorloven, idet revisor havde udarbejdet momsangivelser med systematisk for lave beløb og uden sammenhæng med selskabets bogholderi, hvilket er i strid med god revisorskik og revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Revisor blev fundet skyldig i den første del af klagepunktet vedrørende ikke afgivelse af supplerende oplysning om momstilsvær og pålagt en bøde på 15.000 kr.

Revisornævnet fandt endvidere, at nævnet kunne være kompetent til at behandle en adfærdsklage angående moms, idet indklagedes adfærd i forbindelse med håndtering af moms kunne have nær tilknytning til indklagedes erklæringsafgivelse. Men nævnet fandt på trods heraf ikke, at nævnet kunne påkende klagen i dette tilfælde, idet arbejdet med at udarbejde momsangivelser ikke var en del af processen ved afgivelse af revisorerklæring, men var en heraf uafhængig arbejdsopgave. Derfor blev denne del af klagen afvist.

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

6.5. Revisortilsynet

I forhold til tidligere årsberetninger har der i beretningsåret været nedennævnte sager, der har været relevant for beretningsåret. Baggrunden for, at inddelingen er som anført nedenfor, er den, at derved følges samme systematik som tidligere år, hvor Revisortilsynet har virket som tilsynsmyndighed.

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

Sag 38 og 39 og 40/2015. Kendelse af 8. marts 2016.

Både revisionsvirksomheden ApS og virksomhedens 2 revisorer personligt var af Revisortilsynet indbragt for Revisornævnet. Nævnet fandt det godtgjort, at den

indklagede revisionsvirksomhed ikke havde et tilstrækkeligt ajourført kvalitetsstyringssystem, idet der ikke forelå tilstrækkelige retningslinjer og opdaterede procedurer for udførelse af revisions- og reviewopgaver og for hvidvask og rapportering af økonomisk kriminalitet, samt at overvågning af kvalitetsstyringssystemet både for så vidt angår det generelle kvalitetsstyringssystem og kvalitetsstyringssystemet på sagsniveau ikke var udført - eller i hvert fald ikke dokumenteret udført. Nævnet fandt det videre bevist, at det utilstrækkelige kvalitetsstyringssystem havde bevirket, at der var gennemgående og generelle fejl ved revisorernes erklæringsarbejde. Revisionsvirksomheden blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Begge revisorer blev fundet skyldige i utilstrækkeligt udført arbejde ved revision og review og i alene delvist at have dokumenteret det udførte arbejde. For så vidt angår den revisor, der var indehaver af revisionsanpartsselskabet (ejede 100 % af anparterne), bortfaldt straffen for dette forhold i overensstemmelse med nævnets faste praksis, idet forholdet var sanktioneret over for revisionsvirksomheden, men han blev for overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen og dermed god revisorskik for så vidt angår forkert udformet revisionspåtegning pålagt en bøde på 10.000 kr. Den anden revisor blev pålagt en bøde også på 10.000 kr., herunder for overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen.

Sag 54/2015 og 55/2015. Kendelse af 30. marts 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med kvalitetskontrol indbragt såvel revisionsvirksomheden (sag 54/2015) som revisor personligt (sag 55/2015). Over for revisionsvirksomheden klagede tilsynet over,

a) at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem ikke indeholdt tilstrækkelige procedurer vedrørende uafhængighed, tavshedspligt, planlægning og udførelse af erklæringsopgaver med sikkerhed, b) at kvalitetsstyringssystemet ikke indeholdt procedurer vedrørende hvidvask og rapportering af økonomiske forbrydelser, og c) at kvalitetsstyringssystemet ikke indeholdt procedurer vedrørende overvågning, ligesom der ikke var gennemført overvågning.

Over for revisor personligt klagede tilsynet over, a) at indklagede havde overtrådt god revisorskik som følge af mangelfuld planlægning og dokumentation i samtlige 4 gennemgående enkeltsager, b) at indklagede havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen, idet der ikke var taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabslovens § 21 i review-erklæringen på årsregnskabet for C, og c) at erklæringsbekendtgørelsen var overtrådt i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaberne for henholdsvis E ApS og F A/S, idet der ikke var taget forbehold for manglende overholdelse af årsregnskabslovens § 56, og for E ApS endvidere, at der ikke var taget forbehold for årsregnskabslovens § 72. Såvel revisionsvirksomheden som revisor personligt blev fundet skyldige i de rejste klager.

For så vidt angår revisionsvirksomheden fandt Revisornævnet ikke, at der forelå særlige omstændigheder, som kunne begrunde en nedsættelse af bøden. Revisionsvirksomheden blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

For så vidt angår revisor personligt bemærkede nævnet, at under klagepunkt c - der angik den dagældende årsregnskabslovs § 56 og 72 blandt andet om oplysninger

vedrørende egenkapital og om, at en virksomhed som hovedregel altid skulle oplyse navn, hjemsted mv. for hver dattervirksomhed og associeret virksomhed - at de to bestemmelser i årsregnskabsloven var blevet ophævet og, at disciplinærstraffen for denne overtrædelse derfor efter princippet i straffelovens § 3 bortfaldt. Endvidere bortfaldt den forskyldte straf for overtrædelsen under klagepunkt a, idet overtrædelserne var et udslag af det mangelfulde kvalitetsstyringssystem, hvilket var sanktioneret over for revisionsvirksomheden. Revisor personligt blev herefter pålagt en bøde på 20.000 kr.

Efter nye lov.

Sag 69/2016 og 70/2016. Kendelse af 14. december 2016.

Både revisionsvirksomheden og virksomhedens revisor personligt var af Revisortilsynet indbragt for Revisornævnet. Nævnet fandt det godtgjort, at den indklagede revisionsvirksomhed ikke havde et tilstrækkeligt ajourført kvalitetsstyringssystem. Nævnet fandt det videre bevist, at det utilstrækkelige kvalitetsstyringssystem havde bevirket, at der var gennemgående og generelle fejl ved revisorerne's erklæringsarbejde. Revisionsvirksomheden blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Revisor personligt blev fundet skyldig i utilstrækkeligt udført arbejde, herunder planlægning og dokumentation, ved revision og review. Revisor var i realiteten indehaver af revisionsanpartsselskabet, hvorfor straffen bortfaldt for dette forhold i overensstemmelse med nævnets faste praksis, idet forholdet var sanktioneret over for revisionsvirksomheden, men han blev for overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen og dermed god revisorskik for så vidt angår manglende forbehold om noteoplysninger vedrørende andelsboligforenings regnskab under hensyn til princippet i straffelovens § 3 tildelt en advarsel.

Efter nye lov.

Sag 49/2016 og 50/2016. Kendelse af 14. december 2016.

Både revisionsvirksomheden og virksomhedens revisor personligt var af Revisortilsynet indbragt for Revisornævnet. Nævnet fandt det godtgjort, at den indklagede revisionsvirksomheds kvalitetsstyringssystem var mangelfuldt, ligesom det ikke var sikret, at systemet blev anvendt ved løsning af enkeltopgaver. Nævnet fandt det videre bevist, at det utilstrækkelige kvalitetsstyringssystem og den manglende anvendelse havde bevirket, at der var gennemgående og generelle fejl ved revisorerne's erklæringsarbejde. Revisionsvirksomheden blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Revisor personligt blev fundet skyldig i utilstrækkeligt udført arbejde, herunder dokumentation af planlægning og udførelse og herunder dokumentation for vurdering af opgaveaccept og uafhængighed. Revisor var indehaver af revisionsvirksomheden, hvorfor straffen bortfaldt for dette forhold i overensstemmelse med nævnets faste praksis, idet forholdene var sanktioneret over for revisionsvirksomheden, men han blev for overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen og dermed god revisorskik for så vidt angår manglende forbehold i to tilfælde samt ikke dokumenteret uafhængighedsvurdering - det fremgik af sagen, at indklagede havde undladt at fakturere hele sit tidsforbrug, fordi han havde modtaget fuld forplejning og udlæg

under et besøg i Østrig, hvor virksomheden ejede en sø, hvilket forhold var tungtvejende ved udmålingen af bøden til indklagede personligt - under hensyn til princippet i straffelovens § 3 pålagt en bøde på 35.000 kr. (Afgørelsen er indbragt for domstolene)

Også relevant under afsnit 6.5.2.4. (når et kvalitetsstyringsystem anvendes utilstrækkeligt) og afsnit 6.5.7. (klage over sagsbehandling i Revisortilsynet).

6.5.2.4. Når et kvalitetsstyringsystem, 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 73/2015. og 74/2015 Kendelse af 16. juni 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol indbragt såvel revisionsvirksomheden (sag 73/2015) som revisor personligt (sag 74/2015).

Over for revisionsvirksomheden klagede tilsynet over a), at revisionsvirksomheden havde afgivet urigtige oplysninger vedrørende revisionsvirksomhedens afgivelse af erklæringer med sikkerhed i forbindelse med den udførte kvalitetskontrol, og at revisionsvirksomheden ikke havde sikret, at kvalitetsstyringsystemet anvendtes ved udførelse af erklæringsopgaver, b) at revisionsvirksomheden ikke havde tilstrækkelige procedurer for overvågning, og at der ikke havde været udført intern overvågning siden 2011, og c) at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringsystem var mangelfuldt i relation til beskrivelse af procedurer for gennemførelse af obligatorisk efteruddannelse samt gennemførelse af uddannelses- og instruktionsprogrammer, der skal sikre betryggende kendskab til reglerne om hvid-vask.

Over for revisor personligt klagede tilsynet over, at revisor havde tilsidesat god revisorskik, a) idet revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaberne for samtlige 4 kontrollerede enkeltsager samt yderligere 6 afgivne revisionspåtegninger, idet revisor havde afgivet supplerende oplysninger, som skulle have givet anledning til forbehold og til modifikation af konklusionen i revisionspåtegningen i samtlige sager, som følge af manglende revisionsbevis, b) idet revisor ved afgivelse af erklæring på årsregnskaber vedrørende samtlige 4 kontrollerede revisionssager havde planlagt utilstrækkeligt og havde utilstrækkelig dokumentation for revision af væsentlige og risikofyldte områder i samtlige sager, fordi den foreliggende dokumentation ikke var tilstrækkelig til at understøtte de afgivne revisionspåtegninger, c) idet der ikke på samtlige 4 revisionssager var udarbejdet revisionsprotokollat vedrørende revisionen, og d) idet revisor havde overtrådt erklæringsbekendtgørelsen ved afgivelse af revisionspåtegning på C ApS, idet der ikke var taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven i relation til selskabets grunde og bygninger.

Tilsynet havde endvidere nedlagt påstand om, at revisor frakendtes sin godkendelse som registreret revisor i en periode på op til 5 år, jf. revisorlovens § 44, stk. 2.

Revisornævnet fandt revisionsvirksomheden skyldig i de rejste klagepunkter, dog afviste nævnet det i klagen under a) anførte om afgivelse af urigtige oplysninger. Se herom under afsnit 6.1.2.

Revisionsvirksomheden blev - for det foreliggende 2. gangs tilfælde - pålagt en bøde på 150.000 kr., se tillige herom under afsnit 6.6.2.

Revisor personligt blev fundet skyldig i alle klagerne.
Revisor personligt blev ikke pålagt nogen bøde, men blev frakendt sin godkendelse som revisor i 1 år, se tillige herom under afsnittene 6.6.2. og 6.6.3., hvor begrundelserne herfor fremgår.

Også relevant under afsnit 6.1.2 (saglig kompetence) og under afsnit 6.5.7. (betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet).

Sag 7/2016. Kendelse af 3. oktober 2016.

I forbindelse med en kvalitetskontrol havde Revisortilsynet indbragt en revisionsvirksomhed omfattet af revisorlovens § 17 for nævnet, fordi kvalitetsstyringssystemet ikke var anvendt i tilstrækkeligt omfang på enkeltsagerne. Revisionsvirksomheden blev fundet skyldig og idømt en bøde på 100.000 kr., idet tilsidesættelsen af god revisorskik ikke kunne vurderes til at være en mindre alvorlig forseelse, jf. hertil princippet i straffelovens § 3.

Sagerne mod de 4 af revisorerne er behandlet under sagsnumrene 8/2016, 9/2016, 10/2016 og 11/2016, og der er i de sager afsagt kendelse af Revisornævnet også den 3. oktober 2016, se under afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen).

Efter nye lov.

Sag 44/2015 og 45/2015. Kendelse af 22. september 2016.

Kendelsen er refereret under afsnit 6.5.7. (betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet).

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

Sag 57/2016. Kendelse af 18. oktober 2016.

I forbindelse med en kvalitetskontrol havde Revisortilsynet indbragt revisionsvirksomheden, fordi kvalitetsstyringssystemet ikke var anvendt i tilstrækkeligt omfang på enkeltsagerne. Revisionsvirksomheden var endvidere indklaget for at have overtrådt revisorloven ved ikke at have sikret opbevaring af arbejds papirer.

Revisornævnet fandt den indklagede revisionsvirksomhed skyldig og den blev pålagt en bøde på 100.000 kr.

Sagerne mod de 2 af revisorerne er behandlet under sagsnumrene 58/2016 og 59/016, og der er i de sager afsagt kendelse af Revisornævnet også den 18. oktober 2016, se under afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen) og under afsnit 6.5.7. (betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet).

Efter nye lov.

Sag 29/2016 og 30/2016. Kendelse af 21. november 2016.

I forbindelse med en kvalitetskontrol havde Revisortilsynet indbragt revisionsvirksomheden, fordi revisionsvirksomheden ikke havde sikret, at systemet var tilstrækkeligt anvendt ved løsning af erklæringsopgaver, og ikke havde sikret, at systemet var tilstrækkeligt anvendt for så vidt angår dokumentation for vurdering af revisors uafhængighed.

Revisornævnet fandt den indklagede revisionsvirksomhed skyldig og pålagde revisionsvirksomheden en bøde på 100.000 kr.

Revisionsvirksomheden var endvidere indklaget, fordi der var konstateret væsentlige fejl ved revisionen, som ikke var blevet identificeret i forbindelse med revisionsvirksomhedens interne kontrol, hvilket nævnet dog frifandt for, idet det ikke i begrundelsen for klagepunktet var oplyst, af hvem eller hvorledes revisionsvirksomhedens interne kontrol havde været udført. Revisornævnet fandt det derfor ikke i sagen bevist af klager, at revisionsvirksomheden havde eller kunne have et ansvar for, at revisionsvirksomhedens interne kontrollant ikke identificerede disse fejl, og nævnet bemærkede i denne forbindelse, at de efterfølgende konstaterede fejl og mangler ikke i sig selv er et bevis for, at revisionsvirksomheden kunne forudse og dermed være ansvarlig for, at den interne kontrol af enkeltsager ikke ville blive gennemført tilfredsstillende.

Også relevant under afsnit 6.4.3.2. (inhabilitet - klage over inhabilitet mod revisor personligt), afsnit 6.4.3.3. (krydsrevision - klage over krydsrevision mod revisor personligt) og afsnit 6.5.7. (betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet).

Efter nye lov.

Sag 49/2016 og 50/2016. Kendelse af 14. december 2016.

Refereret ovenfor under afsnit 6.5.2.3. (når et kvalitetsstyringssystem er anskaffet, installeret og taget i brug, men systemet lever efter sit indhold ikke op til gældende krav).

Også relevant under afsnit 6.5.7. (betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet).

6.5.7. Betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet

Sag 24/2015. Kendelse af 24. februar 2016.

Revisor havde gjort indsigelse over sagsbehandlingen i Revisortilsynet. Følgende fremgår herom i Revisortilsynets begrundelse og afgørelse:

"Vedrørende de af indklagede fremsatte bemærkninger om tilsynets sagsbehandling samt formulering af klagepunkt bemærkes indledningsvist, at tilsynet i klagepunktet har henvist til revisorlovens § 23, stk. 1, som omhandler pligten til udarbejdelse af arbejdsrapporter, som dokumenterer grundlaget for den afgivne erklæring. Herefter, og efter indholdet af tilsynets sagsfremstilling, må genstanden for tilsynets klage utvivlsomt have stået indklagede klart, således at han i forbindelse med afgivelse af høringsvar mv. har kunnet varetage sine interesser på behørig vis. Nævnet finder det endvidere ikke godtgjort, at tilsynet, ved – i høringsbrevet – at have henvist til kvalitetskontrollantens fejlagtige gengivelse af notat af 28. juni 2011 vedrørende selskabets likviditet, generelt har behandlet sagen på et fejlbehæftet grundlag når der henses til, at de øvrige oplysninger i sagen har været gengivet korrekt."

Revisornævnet realitetsbehandlede herefter klagen.

Kendelsen er gengivet ovenfor under afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selv erklæringen).

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

Sag 46/2015. Kendelse af 24. februar 2016.

Revisor havde gjort indsigelse over sagsbehandlingen i Revisortilsynet. Følgende fremgår herom i Revisortilsynets begrundelse og afgørelse:

"Vedrørende partshøring

Det fremgår af forvaltningslovens § 19, stk. 1, 1 pkt., at der ikke må træffes afgørelse, før myndigheden har gjort parten bekendt med oplysningerne eller vurderingerne og givet denne lejlighed til at fremkomme med en udtalelse, såfremt myndigheden er i besiddelse af bestemte oplysninger om en sags faktiske grundlag eller eksterne faglige vurderinger, som kan antages, at en part ikke bekendt med. Ifølge det oplyste, har indklagede på et afsluttende møde den 14. november 2013 gennemgået arbejdsprogrammerne og udkast til erklæring, men afstået fra at fremsætte sine kommentarer. Endvidere har indklagede ikke anmodet om en frist til at afgive bemærkninger. Revisornævnet finder derfor, at indklagede har haft lejlighed til at udtale sig om resultatet af kvalitetskontrollen og erklæringens indhold. Nævnet bemærker, at indklagede ikke ved blot at anføre at der er brug for mere tid, uden at dette specificeres nærmere, eller følges af en anmodning om en specifik frist, kan opnå nogen retsbeskyttet forventning om, at sagen derefter sættes i bero på ubestemt tid. Indklagedes indsigelse om ugyldighed tages derfor ikke til følge."

Kendelsen er gengivet ovenfor under afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selv erklæringen).

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

Sag 22/2015 og 23/2015. Kendelse af 1. april 2016.

Revisor havde gjort indsigelse over sagsbehandlingen i Revisortilsynet. Følgende fremgår herom i Revisortilsynets begrundelse og afgørelse:

"Indledningsvis bemærkes, at den omstændighed, at Revisortilsynet ikke medtog direkte omtale af telefonnotatet og likviditetsbudget i høringskrivelserne til de indklagede ikke kan føre til, at dette ikke kan inddrages under nævnets behandling af sagen. Nævnet finder i øvrigt ikke, at Revisortilsynets sagsbehandling lider af mangler, der har betydning for sagens materielle afgørelse."

Kendelsen er gengivet ovenfor under afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selv erklæringen).

Sag 98/2014. Kendelse af 26. maj 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst klager mod en revisor for overtrædelse af god revisorskik ved afgivelse af erklæring på årsregnskabet for Finansiell virksomhed D.

I forbindelse med Revisornævnets behandling af sagen behandlede nævnet spørgsmålet om, at kvalitetskontrollanten ikke havde været på revisors kontor i forbindelse med kvalitetskontrollen.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis herom:

"Det bemærkes, at indklagede har anført, at Revisortilsynet ikke har været på hans kontor i Holstebro i forbindelse med kvalitetskontrollen. Af Revisortilsynets Retningslinjer for gennemførelse af kvalitetskontrol for revisionsvirksomheder

omfattet af revisorlovens § 21, stk. 3 og rapportering herom (PIE revisionsvirksomheder) fra juli 2013, som var gældende på tidspunktet for kontrollens gennemførelse, fremgår blandt andet:

"1. Revisortilsynets kontrol

...

Revisortilsynets kontrol vil blive gennemført efter de samme retningslinjer, som er gældende for gennemførelse af kvalitetskontrol for ikke-PIE revisionsvirksomheder med de afvigelser, der følger af, at kvalitetskontrollen af PIE revisionsvirksomheder udføres af kvalitetskontrollanter ansat i Erhvervsstyrelsen."

..."

Det fremgår af Revisortilsynets Retningslinjer for gennemførelse af kvalitetskontrol for ikke-PIE revisionsvirksomheder og rapportering herom fra juli 2013, som var gældende på tidspunktet for kontrollens gennemførelse, at "Kvalitetskontrollen skal gennemføres ved fremmøde hos revisions-virksomheden samt på de kontorsteder, der er udtaget til stikprøvevis kontrol."

Nævnet må efter det af indklagede oplyste – hvilket ikke er imødegået af Revisortilsynet – lægge til grund, at kontrollen af enkeltsagen, Finansiell virksomhed D, ikke som foreskrevet i Revisortilsynets retningslinjer er foretaget på revisionsvirksomhedens afdelingskontor i Holstebro.

Ved vurderingen af, om den skete tilsidesættelse af Revisortilsynets retningslinjer skal medføre, at kontrollen ikke kan danne grundlag for klagens behandling, må nævnet lægge vægt på, at indklagede har fået forelagt "File Review Issues Tracker" vedrørende Finansiell virksomhed D, at han i denne er fremkommet med sine bemærkninger, og at han den 17. december 2013 har skrevet under på, at han ved gennemførelsen af kvalitetskontrollen har forelagt alt relevant materiale til brug for kontrollen af denne enkeltsag.

På denne baggrund finder nævnet ikke, at det forhold, at kvalitetskontrollen ikke er udført på indklagedes kontor, er en således konkret væsentlig sagsbehandlingsfejl, at det kan føre til en tilsidesættelse af grundlaget for klagesagen."

Revisor blev pålagt en bøde på 20.000 kr.

Sag 14/2015. Kendelse af 13. juni 2016.

Sagen angår revisors overtrædelse af reglerne for rotation ved revisors revision af en PIE-virksomhed.

Revisor gjorde under Revisornævnets sagsbehandling gældende, "at tilsynet ikke har overholdt sine forvaltningsmæssige forpligtelser, da tilsynet allerede ved brev af 25. februar 2014 burde have oplyst, at tilsynet havde intentioner om at indbringe indklagede for Revisornævnet. Da tilsynet er tillagt en særlig klageadgang må det derfor være et krav, at tilsynets klager er udarbejdet under iagttagelse af almindelige forvaltningsretlige principper, og at tilsynets beslutning om indbringelse for nævnet beror på såvel faktum som gældende ret."

Revisornævnets udtalte vedrørende denne indsigelse følgende:

"Det fremgår af Erhvervsstyrelsens vejledning vedrørende kontrolforløb, at kontrollanten bør gennemgå resultatet af kontrolbesøget med de kontrollerede og give de kontrollerede lejlighed til at afgive bemærkninger. En sådan gennemgang har fundet sted med repræsentanter for Revisionsvirksomhed B P/S, der ved brev af 24. april 2014 har haft lejlighed til at kommentere kontrollantens rapport, der er dateret

8. april 2014. Det kan derfor ikke lægges til grund, at Tilsynet, da man rettede henvendelse til indklagede ved brev af 26. februar 2014, allerede havde truffet beslutning om, at indbringe indklagede for Nævnet. Der blev yderligere foretaget høring af indklagede den 15. maj 2014.

Nævnet finder derfor, at indklagede har haft tilstrækkelig mulighed for at varetage sine interesser ved tilsynets høringsbreve af såvel 15. maj 2014 som af 11. september 2014, idet indklagede herved har haft mulighed for at påpege fejl eller mangler ved oplysningerne i sagen, før tilsynet traf afgørelse. Tilsynet har således ikke tilsidesat forvaltningslovens § 19."

Sag 19/2015. Kendelse af 13. juni 2017.

Revisor nedlagde under sagens behandling ved Revisornævnet påstand om afvisning fra nævnsbehandlingen, dels med henvisning til den forudgående behandling i Revisortilsynet, der havde meddelt påtale for samme forhold, dels under henvisning til, at det følger af EMRK tillægsprotokol 7, artikel 4, at enhver har ret til ikke at blive retsforfulgt eller straffet flere gange for samme lovovertrædelse.

Revisornævnet udtalte herom følgende:

*"Ad påstanden om afvisning – påtale og nævnsindbringelse for samme forhold
Det lægges til grund, at Revisortilsynet ved sin afgørelse af 12. november 2014 dels har truffet afgørelse om at indbringe indklagede for Revisornævnet, dels meddelte indklagede en påtale for overtrædelse af god revisorskik for de samme forhold som var indbragt for Revisornævnet, jf. revisorlovens § 35, stk. 6, nr. 2, samt nogle yderligere forhold.*

Indklagede har i forbindelse med sagens indbringelse for nævnet nedlagt påstand om sagens afvisning og gjort gældende, dels at tilsynet ikke har hjemmel i revisorloven til både at påtale og nævnsindbringe revisor for de samme forhold, dels at påtale og nævnsindbringelse for samme forhold er i strid med princippet om forbud mod dobbeltstraf.

Revisortilsynet og kvalitetskontrolordningen blev indført ved revisorloven af 2003, som i § 16, stk. 5, oplyste de muligheder, som tilsynet havde i anledning af en kvalitetskontrol, hvor erklæringen angav fejl eller mangler hos den kontrollerede. I opregningen af reaktionsmulighederne, herunder muligheden for at påtale samt til at indbringe revisor for Disciplinærnævnet anvendtes ordet "eller". Der var ikke i forarbejderne til bestemmelsen fortolkningsbidrag til, hvorvidt det var udelukket at anvende reaktionsmulighederne kumulativt. I Disciplinærnævnets praksis var det imidlertid accepteret, at der kunne ske påtale med bestemmelse om opfølgende kontrolbesøg samtidig med bestemmelse om indbringelse for Revisornævnet vedrørende den konstaterede overtrædelse.

Henset hertil, og til at tilsynets reaktionsmulighed med indbringelse for Revisornævnet i revisorloven af 2008 blev flyttet til en selvstændig bestemmelse (nu § 35, stk. 7), er det efter nævnets opfattelse ikke i strid med revisorloven, at Revisortilsynet i den foreliggende sag har afgivet påtale uden yderligere opfølgning før det næste ordinære kontrolbesøg, jf. revisorlovens § 35, stk. 6, nr. 2, og samtidig indbragt revisor for Revisornævnet i medfør af § 35, stk. 7.

For så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt påtale og nævnsindbringelse for samme forhold i øvrigt vil være i strid med forbuddet mod dobbeltstraf, som dette blandt andet har fundet udtryk i tillægsprotokol nr. 7 til EMRK art. 4, finder nævnet, at en

påtale ikke har karakter af en pønalt sanktion, hvorfor påtale og samtidig indbringelse for nævnet allerede af denne grund ikke vil være udelukket efter princippet om forbud mod dobbeltstraf. Revisornævnet har herved navnlig lagt vægt på, at en påtale ikke har gentagelsesvirkning ved nævnets stillingtagen til de disciplinære reaktionsmuligheder.

Indklagedes afvisningspåstand tages således ikke til følge."

Sag 16/2015. Kendelse af 13. juni 2016.

Revisor nedlagde påstand om afvisning fra nævnsbehandlingen, dels med henvisning til den forudgående behandling i Revisortilsynet, der havde meddelt påtale for samme forhold, dels under henvisning til, at det følger af EMRK tillægsprotokol 7, artikel 4, at enhver har ret til ikke at blive retsforfulgt eller straffet flere gange for samme lovovertrædelse.

Revisornævnet udtalte herom følgende:

"Ad afvisningspåstanden

Det lægges til grund, at Revisortilsynet ved sin afgørelse af 12. november 2014 dels har truffet afgørelse om at indbringe indklagede for Revisornævnet, dels meddelte indklagede en påtale for overtrædelse af god revisorskik for de samme forhold som var indbragt for Revisornævnet, jf. revisorlovens § 35, stk. 6, nr. 2, samt nogle yderligere forhold. Indklagede har i forbindelse med sagens indbringelse for nævnet nedlagt påstand om sagens afvisning og gjort gældende, dels at tilsynet ikke har hjemmel i revisorloven til både at påtale og nævnsindbringe revisor for de samme forhold, dels at påtale og nævnsindbringelse for samme forhold er i strid med princippet om dobbeltstraf.

Revisortilsynet og kvalitetskontrolordningen blev indført med 2003-revisorloven, jf. lov nr. 302 af 30. april 2003, som i § 16, stk. 5, oplyste de muligheder, som tilsynet havde i anledning af en kvalitetskontrol, hvor erklæringen angav fejl eller mangler hos den kontrollerede. I opregningen af reaktionsmulighederne, herunder muligheden for at påtale samt til at indbringe revisor for Disciplinærnævnet anvendtes "eller". Der var ikke i forarbejderne til bestemmelsen fortolkningsbidrag til, hvorvidt det var udelukket at anvende reaktionsmulighederne kumulativt. I Disciplinærnævnets praksis var det imidlertid accepteret, at der kunne ske påtale med bestemmelse om opfølgende kontrolbesøg samtidig med bestemmelse om indbringelse for Revisornævnet vedrørende den konstaterede overtrædelse.

Henset hertil, og til at tilsynets reaktionsmulighed med indbringelse for Revisornævnet i 2008-revisorloven, jf. lov nr. 468 af 17. juni 2008, blev flyttet til en selvstændig bestemmelse (nu § 35, stk. 7), er det efter nævnets opfattelse ikke i strid med revisorloven, at Revisortilsynet i den foreliggende sag har afgivet påtale uden yderligere opfølgning før det næste ordinære kontrolbesøg, jf. revisorlovens § 35, stk. 6, nr. 2, og samtidig indbragt revisor for Revisornævnet i medfør af § 35, stk. 7. For så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt påtale og nævnsindbringelse for samme forhold i øvrigt vil være i strid med forbuddet om dobbeltstraf, som dette blandt andet har fundet udtryk i tillægsprotokol nr. 7 til EMRK art. 4, finder nævnet, at en påtale ikke har karakter af en egentlig pønalt sanktion, hvorfor påtale og samtidig indbringelse for nævnet allerede af denne grund ikke vil være udelukket efter princippet om forbud mod dobbeltstraf. Nævnet har herved navnlig lagt vægt på, at en påtale ikke har gentagelsesvirkning ved nævnets stillingtagen til de disciplinære

reaktionsmuligheder.

Indklagedes afvisningspåstand tages således ikke til følge."

Også relevant under afsnit 6.2.2.3. (ansvarets indtræden, varighed og ophør) og afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen).

Sag 73/2015 og 74/2015 Kendelse af 16. juni 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol indbragt såvel revisionsvirksomheden (sag 73/2015) som revisor personligt (sag 74/2015). Revisor var registreret revisor.

Den revisionsmæssige del er refereret ovenfor under afsnit 6.5.2.4. (når et kvalitetsstyringssystem, der er tilfredsstillende efter sit indhold, både er anskaffet, installeret og taget i brug, men anvendelsen (efterlevelsen) af systemet er i væsentlig grad utilstrækkelig).

Revisor og revisionsvirksomheden nedlagde påstand om, at klagen skulle afvises af Revisornævnet. Følgende fremgår herom i Revisornævnets præmis:

"Ad afvisningspåstanden

Revisornævnet har forstået de indklagedes argumentation vedrørende afvisningspåstanden således, at der påstås afvisning under henvisning til, dels at tidspunktet for kvalitetskontrollen er meddelt revisionsvirksomheden for sent, dels at kvalitetskontrollen er gennemført ved en kvalitetskontrollant, som er statsautoriseret revisor, og endelig at klagepunkterne som sådan ikke kan behandles af nævnet, da Erhvervsstyrelsens afgørelse om at pålægge 4 mikroselskaber revision strider mod internationale og danske revisionsstandarder.

Det følger af § 6 i bekendtgørelse nr. 924 af 18. august 2014 om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed, som var gældende på det tidspunkt, hvor kontrollen blev gennemført og kontrollanten afgav sin erklæring, at Revisortilsynet kan beslutte, at en revisionsvirksomhed skal udtages til ekstraordinær eller hyppigere kontrol, hvis tilsynet finder, at der foreligger omstændigheder, der begrundet dette. Af bekendtgørelsens § 7 fremgår det, at revisionsvirksomheder, der er udtaget til kvalitetskontrol, underrettes senest den 1. marts om, at de skal kvalitetskontrolleres i samme år. Revisortilsynet har oplyst, at tilsynet i 2012 traf afgørelse om, at revisionsvirksomheden skulle undergives ny kontrol, og at revisionsvirksomheden den 2. januar 2014 fik meddelelse om, at kontrol skulle gennemføres senere samme år, og den 10. juni 2014 fik meddelelse om det konkrete tidspunkt for kontrollens gennemførelse. Disse oplysninger er ikke bestridt af de indklagede.

Af bekendtgørelsens § 8 fremgår videre, at Revisortilsynet udpeger en kvalitetskontrollant, der er godkendt i medfør af § 18, til at udføre kvalitetskontrol af en revisionsvirksomhed, og at kontrollanten skal have de fornødne kvalifikationer og erfaringer i forhold til karakteren og størrelsen af den virksomhed, som er omfattet af kontrollen.

Revisornævnet finder herefter ikke grundlag for at afvise sagen som følge af det af de indklagede anførte om den gennemførte kvalitetskontrol, idet det bemærkes, at det tilkommer tilsynet at tilrettelægge kvalitetskontrollerne og udpege kvalificerede kvalitetskontrollanter.

For så vidt angår spørgsmålet om afvisning under henvisning til Erhvervsstyrelsens pålæg om revision, finder nævnet heller ikke grundlag for at afvise sagerne som følge

heraf. ..."

Også relevant under afsnit 6.1.2 (saglig kompetence), under afsnit 6.5.2.4. (når et kvalitetsstyringssystem, der er tilfredsstillende efter sit indhold, både er anskaffet, installeret og taget i brug, men anvendelsen (efterlevelsen) af systemet er i væsentlig grad utilstrækkelig), under afsnit 6.6.2. (gentagelsesvirkning) og under afsnit 6.6.3. (frakendelse).

Efter nye lov.

Sag 44/2015 og 45/2015. Kendelse af 22. september 2016.

I forbindelse med en kvalitetskontrol havde Revisortilsynet indbragt revisionsvirksomheden, a) fordi revisionsvirksomheden ikke havde sikret, at systemet var tilstrækkeligt anvendt ved løsning af erklæringsopgaver, og b) fordi revisionsvirksomheden ikke havde udført overvågning på enkeltsagsniveau.

Endvidere var den erklæringsafgivende revisor indbragt for i 4 ud af 4 udførte enkeltsager ikke at have overholdt god revisorskik, fordi det udførte arbejde på sagerne var utilstrækkeligt og kun delvist dokumenteret.

Revisor havde gjort det formelle synspunkt gældende, at den forudgående sagsbehandling af kvalitetskontrollanten samt i Revisortilsynet var af en sådan karakter, at revisor burde frifindes.

Følgende fremgår af Revisornævnets afgørelse:

"...

Af Revisortilsynets Retningslinjer for gennemførelse af kvalitetskontrol for ikke-PIE revisionsvirksomheder og rapportering herom fra juli 2013, som var gældende på tidspunktet for kontrollens gennemførelse, fremgår blandt andet:

"1. Kvalitetskontrollantens kontrolbesøg

Kvalitetskontrollen skal gennemføres ved fremmøde hos revisionsvirksomheden samt på de kontorsteder, der er udtaget til stikprøvevis kontrol.

..."

Af ISA 230 om Revisionsdokumentation, punkt A5, fremgår blandt andet:

"Mundtlige forklaringer fra revisor understøtter ikke i sig selv på hensigtsmæssig vis det arbejde, revisor har udført, eller de konklusioner, som revisor er nået frem til, men kan anvendes til at forklare eller præcisere oplysninger, som er indeholdt i revisionsdokumentationen.

..."

Det er ubestridt, at kvalitetskontrollanten mødte op hos den indklagede virksomhed og fik udleveret mapperne med de udvalgte kontrolsager, som kontrollanten tog med tilbage til sit kontor, hvor kontrollanten foretog kontrollen af sagerne.

Kvalitetskontrollanten vendte ikke på ny tilbage til den kontrollerede virksomhed.

Tre voterende, [nævnsmedlem 1], [nævnsmedlem 2] og [nævnsmedlem 3], udtaler: Det følger af den dagældende bekendtgørelse om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed § 34, stk. 3, at forinden kontrollanten afgiver sin erklæring eller rapport, forelægges denne for virksomheden og de berørte revisorer med henblik på at give disse mulighed for at fremkomme med bemærkninger. De indklagede er blevet forelagt kvalitetskontrollantens kommentarer som følge af kontrollen ved e-mail af 6.

januar 2014 og et udkast til kvalitetskontrollantens erklæring ved brev af 5. februar 2014 med opfordring til at fremkomme med bemærkninger. Som følger heraf findes sagsbehandlingen at opfylde de retssikkerhedsgarantier, der efter lovgivningen og praksis skal udvises over for en indklaget, uanset at kvalitetskontrollanten ikke har gennemført kontrollen på revisionsvirksomhedens kontor og de indklagede ikke af kvalitetskontrollanten er tilbudt et møde. På denne baggrund finder vi, at det forhold, at kvalitetskontrollen ikke er gennemført på indklagedes kontor, ikke er en således konkret væsentlig sagsbehandlingsfejl, at den udførte kvalitetskontrol ikke kan danne grundlag for en disciplinærsag ved Revisornævnet.

Klagepunkt a) og c)

Efter kvalitetskontrollantens erklæring og arbejdspapirer finder vi det godtgjort, at den indklagede revisionsvirksomhed ikke har sikret, at kvalitetsstyringssystemet anvendes i fornødent omfang, idet det udførte arbejde i 4 ud af 4 kontrollerede sager har været utilstrækkeligt og kun delvist dokumenteret.

Det af indklagede A anførte, herunder om at hun har udført arbejdet i overensstemmelse med en tidligere kvalitetskontrollants anvisninger, findes ikke at kunne føre til noget andet resultat. Tilsvarende gælder indklagede A's oplysninger om, at der forelå yderligere dokumentation andetsteds, som kontrollanten ikke har set, idet det fremgår af revisorlovens § 28, stk. 1, at det er revisionsvirksomheden, der skal kunne dokumentere anvendelsen af kvalitetsstyringssystemet.

Vi stemmer derfor for at finde revisionsvirksomheden skyldig i klagepunkt a og revisor personligt skyldig i klagepunkt c.

Klagepunkt b)

Efter kvalitetskontrollantens erklæring og arbejdspapirer samt den indklagede revisionsvirksomheds erkendelse heraf, finder vi det godtgjort, at der ikke på kontroltidspunktet var udført overvågning af kvalitetsstyringssystemet på enkeltsagsniveau i henhold til ISQC 1. Det forhold, at der har været gennemført ekstern kvalitetskontrol kan ikke føre til et andet resultat. Vi stemmer derfor for at finde revisionsvirksomheden skyldig i klagepunkt b.

To voterende, [nævnsmedlem 4] og [nævnsmedlem 5], udtaler:

Vi finder, at der efter ordlyden af Revisortilsynets Retningslinjer for gennemførelse af kvalitetskontrol for ikke-PIE revisionsvirksomheder og rapportering herom, punkt 1, hvorefter "Kvalitetskontrollen skal gennemføres ved fremmøde hos revisionsvirksomheden" og på baggrund af ISA 230 om Revisionsdokumentation, punkt A5, at der bestod et absolut krav om, at kvalitetskontrollen skulle gennemføres på revisors kontor, og at en tilsidesættelse af dette krav fører til, at den udførte kontrol ikke kan danne grundlag for en disciplinærsag ved Revisornævnet. På denne baggrund stemmer vi for at frifinde de indklagede.

Der træffes afgørelse om skyldsspørgsmålet efter stemmeflertallet.

Sanktionsfastsættelsen

Efter straffelovens § 3

Revisionsvirksomheden

Forholdene er i forhold til indklagede A's påtegning på årsrapporten for 2012 for C A/S begået forud for nævnets kendelse af 29. maj 2013, hvor den indklagede revisionsvirksomhed blev pålagt en bøde på 100.000 kr. Nævnet finder, at en samtidig påkendelse af forholdene vedrørende denne enkeltsag ikke ville have

medført en højere bøde.

For de øvrige kontrollerede enkeltsager foreligger der imidlertid gentagelsesvirkning. 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 Revisortilsynet i henhold til revisorlovens § 43, stk. 5, om virksomhedsansvar - fastsættes efter nævnets 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 nævnet vægt på, at kravet om etablering og implementering af et kvalitetsstyringssystem har været lovfæstet siden maj 2004. Som anført foran er den indklagede revisionsvirksomhed ved nævnets kendelse af 29. maj 2013 pålagt en bøde for et ligeartet forhold. Nævnet finder, at sanktionen for den nu påkendte - tilsvarende - overtrædelse af god revisorskik bør udmåles under hensyn hertil. Nævnet finder herefter, at bøden i dette andengangstilfælde bør fastsættes til 150.000 kr., idet der ikke findes at foreligge særlige forhold, der kan føre til en nedsættelse af bøden, samt at det er nævnets faste praksis i andengangsovertrædelser af denne art. Princippet i straffelovens § 3 kan efter de ovenfor anførte lovforarbejder ikke føre til andet resultat.

For tilsidesættelse af de pligter, der påhviler den indklagede revisionsvirksomhed i medfør af revisorlovens § 28, pålægges denne i medfør af revisorlovens § 44, stk. 6, jf. § 43, stk. 5, jf. til dels princippet i straffelovens § 89, en bøde, der passende kan fastsættes til 150.000 kr.

Indklagede personligt

Under hensyn til at overtrædelsen, jf. ovenfor, sanktioneres over for revisionsvirksomheden, der er en enkeltmandsvirksomhed, finder nævnet i overensstemmelse med fast praksis, at den indklagede A personligt forskyldte straf for dette klagepunkt skal bortfalde.

Registreret revisor A og B v/A kan indbringe afgørelsen for retten inden 4 uger efter, at kendelsen er meddelt dem, jf. revisorloven § 52 a. Retten kan dog undtagelsesvis tillade, at kendelsen indbringes efter udløbet af fristen, når ansøgning herom indgives inden 6 måneder efter, at kendelsen er meddelt registreret revisor A og B v/A."

Også relevant under afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen), under afsnit 6.5.2.4. (når et kvalitetsstyringssystem, der er tilfredsstillende efter sit indhold, både er anskaffet, installeret og taget i brug, men anvendelsen (efterlevelsen) af systemet er i væsentlig grad utilstrækkelig) og under afsnit 6.6.2. (gentagelsesvirkning).

Efter nye lov.

Sag 13/2016. Kendelse af 28. september 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst en række klager mod en revisor for overtrædelse af god revisorskik, herunder overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen.

Revisornævnet skrev i kendelsen vedrørende sagens formalitet følgende:

"Ad spørgsmålet om kvalitetskontrol, afmeldelse af revisionsvirksomhed og

partshøring

Nævnet lægger til grund som ubestridt, at indklagede og dennes revisorpartner kort efter, at kvalitetskontrollen var igangsat, valgte at afmelde revisionsvirksomheden i Revi-reg, og at kvalitetskontrollanten herefter meddelte indklagede, at han ville indstille sin kontrol af virksomheden. Nævnet lægger endvidere til grund, at Revisortilsynet efterfølgende anmodede kvalitetskontrollanten om at genoptage kontrollen, og at indklagede var bekendt hermed. Indklagede er endvidere fremkommet med bemærkninger til kvalitetskontrollantens kontrol af samtlige de udtagne enkeltsager vedrørende indklagede, jf. skema 4, ligesom indklagede, jf. tilsynets redegørelse til nævnet, tilsyneladende pr. mail har fået forelagt kvalitetskontrollantens erklæring og har returneret en mail, hvoraf det fremgår, at denne godkendes. Indklagede har dog under sagens behandling ved nævnet har gjort gældende, at 'dialogen stoppede', efter at kvalitetskontrollanten indledningsvist indstillede sin kvalitetskontrol i forbindelse med revisionsvirksomhedens afmeldelse. Nævnet finder det ikke godtgjort, at der er retlige mangler ved den af tilsynet truffene afgørelse om at indbringe indklagede for nævnet, eller andre fejl, som kan begrunde afgørelsens ugyldighed. Det af indklagede i øvrigt anførte kan ikke føre til andet resultat. Nævnet har i den forbindelse bemærket sig, at kontrollantens høringsfrist til indklagede var ganske kort, men at indklagede svarede uden i den forbindelse at anføre noget om den korte frist.

Ad klagepunkt a

Indledningsvist bemærker nævnet, at klagepunktet er formuleret således, at de konkrete overtrædelser er angivet i indbringelsesskrivelsen under "Sagsfremstilling af de enkelte forhold", hvilke burde være indeholdt i klagepunkt a's formulering." Revisor blev i det væsentlige fundet skyldig og blev pålagt en bøde på 30.000 kr.

Kendelsen er gengivet ovenfor under afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen).

Sag 12/2016, kendelse af 28. september 2016.

Helt tilsvarende sag som sag 13/2016.

Efter nye lov.

Sag 20/2016. Kendelse af 12. oktober 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst følgende klager mod en revisor:

- a) Revisor har overtrådt god revisorskik som følge af mangelfuld planlægning og dokumentation i samtlige udvalgte enkeltsager.
- b) Revisor har overtrådt erklæringsbekendtgørelsen i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegning på 2 årsregnskaber, idet der ikke er taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven.

Revisornævnet udtalte indledningsvis i sin begrundelse og afgørelse følgende: "Erhvervsstyrelsens, tidligere Revisortilsynets, skrivelse af 29. januar 2016 indeholder de 2 klagepunkter, som er grundlaget for indbringelsen for Revisornævnet. Klagepunkterne er formuleret på en [sådan] måde, at det er vanskeligt at forstå klagens konkrete indhold. Revisornævnet kan i denne forbindelse henvise til, at nævnet er et disciplinærnævn, hvorfor en klage, særligt fra en offentlig instans, bør

udformes således, at den indklagede har de bedste muligheder for sit forsvar. Da imidlertid indklagede i denne sag har forstået, hvad klagepunkterne angår, og idet dette til dels kan udledes af sagsfremstilling og bestemmelserne under beskrivelsen af det retlige grundlag, har Revisornævnet - efter omstændighederne - realitetsbehandlet den indbragte klage."

Revisor blev fundet skyldig og blev pålagt en bøde på 40.000 kr.

Kendelsen er gengivet ovenfor under afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen).

Efter nye lov.

Sag 15/2016. Kendelse af 18. oktober 2016.

Revisor havde "påklaget sagsbehandlingen i Revisortilsynet".

Revisornævnet anførte følgende vedrørende formaliteten:

" Indledningsvis bemærkes, at Revisornævnet ikke er administrativ klageinstans til afgørelser truffet af Revisortilsynet, og Revisornævnet har derfor ikke kompetence til at behandle klager over Revisortilsynets sagsbehandling som sådan.

For så vidt angår de konkrete klagepunkter indbragt for Revisornævnet i denne sag fremgår det af det oplyste, at Revisortilsynet har truffet afgørelse om at indbringe indklagede for Revisornævnet på et tidspunkt, hvor indklagede ikke havde besvaret tilsynets anmodning om at få fremsendt yderligere oplysninger uden samtidig at fastsætte en frist herfor. Revisortilsynet behandlede sagen den 17. december 2015, og det var efter sagsbehandlingen på dette møde, fremsendelsen af anmodningen om yderligere materiale - uden frist - blev sendt til indklagede. Herefter indbragte Revisortilsynet den 13. januar 2016, på hvilket tidspunkt der ikke forelå svar fra indklagede om nye oplysninger, klagen for Revisornævnet. Indklagede har imidlertid haft mulighed for at kommentere sagen - og fremsendte relevante oplysninger - både over for kvalitetskontrollanten, over for Revisortilsynet og nu over for Revisornævnet, ligesom Revisortilsynet, nu Erhvervsstyrelsen, ved sit svarskrift har haft mulighed for at forholde sig til det af indklagede fremsendte materiale. På denne baggrund finder Revisornævnet ikke grundlag for at afvise at realitetsbehandle de af Revisortilsynet, nu Erhvervsstyrelsen, indgivne klagepunkter."

Kendelsen er gengivet ovenfor under afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen).

Efter nye lov.

Sag 24/2016. Kendelse af 16. november 2016.

Revisor havde gjort indsigelse over sagsbehandlingen, idet det fremgik af sagen, at "tilstedeværelsen af selskabets aktieinvestering" ikke var medtaget i det indledende afsnit i Revisortilsynets høringsskrivelsen under udkast til afgørelse.

Revisortilsynet bemærkede hertil blandt andet, at dette fremgik af overskriften til klagepunktet under sagsfremstillingen i brevet. Revisortilsynet oplyste endvidere, at i "de tilfælde, hvor der i forbindelse med høringen fremkommer nye oplysninger, der ændrer på faktiske forhold i Revisortilsynets udkast til afgørelse, foretager Revisortilsynet en ny høring med udkast til ændret afgørelse."

Det fremgik af sagen, at der var tale om et forhold, der tillige var anført af kvalitetskontrollanten som en væsentlig fejl.

Følgende fremgår af Revisornævnets begrundelse:

"Når der forekommer sagsbehandlingsfejl, er det sædvanlige forvaltningsretlige udgangspunkt i dansk ret, at der ikke lægges vægt på formelle fejl, medmindre det må antages, at fejlen har eller kan have haft konkret indflydelse på den trufne afgørelse, eller der er tale om en væsentlig og alvorlig fejl.

Nævnet finder efter en samlet vurdering, at der ikke foreligger en sådan konkret og væsentlig sagsbehandlingsfejl, at det kan føre til en tilsidesættelse af grundlaget for klagesagen. Nævnet har herved navnlig lagt vægt på, at fejlen ikke har afskåret indklagedes adgang til at fremsætte bemærkninger til denne del af klagen, hvilken adgang indklagede da også ses at have udnyttet.

Nævnet tager herefter ikke indklagedes påstand om afvisning af denne del af klagepunktet til følge."

Kendelsen er gengivet ovenfor under afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selv erklæringen).

Efter nye lov.

Sag 29/2016 og 30/2016. Kendelse af 21. november 2016.

I forbindelse med en kvalitetskontrol havde Revisortilsynet indbragt såvel revisionsvirksomheden som indklagede personligt for Revisornævnet. I forbindelse med klagens behandling i Revisornævnet fremsatte revisor en klage over sagsbehandlingen i Revisortilsynet, herunder at den af kvalitetskontrollanten udførte sagsbehandling i forhold til indklagede havde været behæftet med så væsentlige forvaltningsretlige fejl, og at sagen, hvor indklagede var indbragt for Revisornævnet, af den grund skulle afvises i Revisornævnet.

Et af klagepunkterne angik det forhold, at kvalitetskontrollantens arbejde ikke i det hele var udført hos den indklagede revisor.

Et andet af klagepunkterne angik det forhold, at der ikke af kvalitetskontrollanten var givet den indklagede revisor tilstrækkelig tid til at afgive sin udtalelse til høringen over den erklæring, som kvalitetskontrollanten ville afgive.

Et tredje klagepunkt angik kvalitetskontrollantens udvælgelse af sager til kontrollen. Revisornævnet anførte hertil blandt andet følgende:

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

....

Revisornævnet finder som anført ikke, at indklagede har bevist, at der ved Revisortilsynets, nu Erhvervsstyrelsens, sagsbehandling, herunder ved den af kvalitetskontrollanten udførte sagsbehandling, i forhold til indklagede har været væsentlige forvaltningsretlige mangler. Revisornævnet realitetsbehandler derfor de indgivne klagepunkter."

Også relevant under afsnit 6.4.3.2. (inhabilitet), afsnit 6.4.3.3. (krydsrevision) og afsnit 6.5.4.2. (når et kvalitetsstyringssystem, der er tilfredsstillende efter sit indhold, men anvendelsen (efterlevelsen) af systemet er i væsentlig grad utilstrækkelig).

Efter nye lov.

Sag 59/2016. Kendelse af 18. oktober 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod en ansat revisor for tilsidesættelse af god revisorskik i forbindelse med afgivelse af revisorerklæring på 3 årsregnskaber for 2013/14. Revisornævnet lagde til grund, at selve kvalitetskontrollen var gennemført i december måned 2014, at kvalitetskontrollantens checkskemaer var underskrevet af den medunderskrivende revisor i marts måned 2015 men, at den indklagede revisor ikke havde set disse checkskemaer, at revisor ej heller havde set udkast til kvalitetskontrollantens erklæring af 8. april 2015 vedrørende kontrollen, idet dette ikke var godtgjort af klager, og at revisor fratrådte allerede ved udgangen af januar måned 2015 således, som det var oplyst af medunderskrivende revisor, der var indehaver af den revisionsvirksomhed, hvor igennem den indklagede revisor havde afgivet sin påtegning. Revisornævnet henviste til den dagældende Revisortilsyns vejledning af 4. juli 2014 til gennemførelse af kvalitetskontrol for ikke-PIE revisionsvirksomheder og rapportering herom under afsnit 11.9 om rapportering til den kontrollerede virksomhed: *"Endvidere har den kontrollerede revisionsvirksomhed og de enkelte kontrollerede revisorer mulighed for at afgive konkrete kommentarer til kontrollantens vurderinger i arbejdsprogrammerne om gennemgang af enkeltsager. Ved kontrol af enkeltsager, hvor den kontrollerede revisor ikke længere er tilknyttet revisionsvirksomheden, skal kontrollanten kontakte denne revisor, med henblik på drøftelse af sagen."*

Revisornævnet udtalte herefter følgende:

"Da det ikke fremgår af det fremlagte bilagsmateriale fra klager - og uagtet indklagede ikke har svaret på Revisortilsynets høring og Revisornævnets henvendelse - finder nævnet det ikke godtgjort, at indklagede fik forelagt resultatet af kvalitetskontrollen og erklæringen herom til udtalelse, inden kontrollanten afgav erklæringen om kvalitetskontrollen til Revisortilsynet.

Nævnet finder, at det forhold, at revisor - i strid med retningslinjerne herom - ikke forinden erklæringens fremsendelse til Revisortilsynet har modtaget kvalitetskontrollantens udkast til erklæring og dermed ikke har haft lejlighed til at udtale sig om resultatet af kvalitetskontrollen og erklæringens indhold, indebærer, at den gennemførte kvalitetskontrol er behæftet med en så væsentlig forvaltningsretlig mangel i forhold til indklagede, at den ikke kan danne grundlag for gennemførelsen af en disciplinærstraffesag med et fældende udfald mod indklagede. Den efterfølgende høringsproces i Revisortilsynet og under sagens behandling i Revisornævnet kan her overfor ikke føre til andet resultat. Herefter frifindes indklagede."

Sagen mod den medunderskrivende revisor er behandlet under sagsnummer 58/2016 under afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen), og sagen mod revisionsvirksomheden er behandlet under sagsnummer 57/2016 under afsnit 6.5.2.4. (når et kvalitetsstyringssystem, der er tilfredsstillende efter sit indhold, både

er anskaffet, installeret og taget i brug, men anvendelsen (efterlevelsen) af systemet er i væsentlig grad utilstrækkelig).

Efter nye lov.

Sag 49/2016 og 50/2016. Kendelse af 14. december 2016.

Revisortilsynet havde indgivet klage over såvel revisionsvirksomhed som revisor personligt.

Der var af den indklagede revisionsvirksomhed og den indklagede revisor tillige klaget over sagsbehandlingen, herunder at kvalitetskontrollanten ikke var uafhængig, og herunder at sagsbehandlingen i Revisortilsynet led af væsentlige forvaltningsretlige mangler, hvorfor sagen skulle afvises af Revisornævnet. Revisornævnet anførte herom følgende:

"Formaliteten

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

Revisornævnet lægger til grund, at kvalitetskontrollanten i denne sag i ca. samme periode også har været kvalitetskontrollant som led i kvalitetskontrol af en anden revisionsvirksomhed, som de indklagede har et vist samarbejde med, samt at den anden revisionsvirksomhed havde klaget over kvalitetskontrollanten.

Revisornævnet lægger endvidere til grund, at de indklagede den 17. juni 2014 accepterede at deltage aktivt i kvalitetskontrol med den af Revisortilsynet udpegede som kvalitetskontrollant, samt oplyste, at de indklagede ikke havde kendskab til forhold, der gjorde, at den udpegede kontrollant ikke kunne kontrollere revisionsvirksomheden.

Revisornævnet lægger videre til grund, at de indklagede næste dag, den 18. juni 2014, sendte et brev med ønske om, at der blev udpeget en anden kontrollant, samt at begrundelsen for dette ønske var, at den udpegede kvalitetskontrollant havde været - og stadig var, idet sagen var uafsluttet - kontrollant på en revisionsvirksomhed, som de indklagede samarbejdede med, og at der ved den kontrol var udtaget regnskab til kontrol fra en koncern, hvor indklagede var revisor for nogle datterselskaber.

Revisornævnet lægger videre til grund, at Revisortilsynet ved mail af 1. juli 2014 meddelte de indklagede, at ønsket om udpegnings af en anden kontrollant ikke blev imødekommet, idet tilsynet ikke fandt, at de indklagedes oplysninger - om at have et vist samarbejde med den statsautoriserede revisor, som havde en uafsluttet sag med den udpegede kvalitetskontrollant - var tilstrækkelig begrundelse for, at der skulle udpeges en ny kvalitetskontrollant.

Revisornævnet finder ikke, at det forhold, at en kontrolleret revisionsvirksomhed har et vist samarbejde med en anden revisionsvirksomhed, som har klaget over en kvalitetskontrollant, kan føre til, at en kvalitetskontrollant ikke er uafhængig i forhold til at kunne udføre kvalitetskontrol i en af de to revisionsvirksomheder. Revisornævnet finder endvidere, at Revisortilsynet ved sin afgørelse har begrundet dette ud fra den ansøgning og de argumenter, der er anført af de indklagede.

Revisornævnet finder ej heller, at det nu af de indklagede over for Revisortilsynet anførte herom kan føre til et andet resultat, og nævnet finder det således ikke bevist af de indklagede, at sagsbehandlingen udført af kvalitetskontrollanten eller Revisortilsynet indebærer sådanne væsentlige sagsbehandlingsfejl, at Revisornævnet bør afvise at realitetsbehandle klagen.

Det af de indklagede anførte om udtagelse af regnskabet vedrørende ... 1 ApS til enkeltsagskontrol, kan ikke føre til et andet resultat, hvortil bemærkes, at det ikke af de indklagede er godtgjort eller sandsynliggjort i form af konkrete fakta, at kvalitetskontrollanten ikke overholdt retningslinjerne for udvælgelse af enkeltsager. Revisornævnet finder det endvidere ikke af de indklagede godtgjort eller sandsynliggjort, at kvalitetskontrollanten - efter han til kontrol havde udtaget enkeltsagen, ... 1 ApS, som var datterselskab til selskaber i X- koncernen, som var udtaget til kvalitetskontrol i den revisionsvirksomhed, som de indklagede havde samarbejde med, og i hvilken forbindelse samme kvalitetskontrollant var udpeget, og hvor der verserede en klage mod kontrollanten - ikke fortsat var uafhængig, jf. revisorlovens § 24, stk. 2.

Det af de indklagede anførte om samarbejdsvanskeligheder, herunder særligt i forbindelse med underskrift af bilag 4 til den udtagne enkeltsag ... 1 ApS, kan ikke føre til et andet resultat, hvortil bemærkes, at det forhold, at der opstår uenighed under en kvalitetskontrol mellem kontrollant og revisor ikke i sig selv fører til inhabilitet hos kontrollanten, og idet bemærkes, at det ikke af de indklagede er godtgjort eller sandsynliggjort i form af konkrete fakta, at kvalitetskontrollanten i disse forbindelser ikke - fortsat - var uafhængig.

Det af de indklagede oplyste og dokumenterede om, at indklagede alene underskrev kontrollantens arbejdsblad, bilag 4, til kontrollen af enkeltsagen ... 1 ApS under protest, kan heller ikke føre til et andet resultat, hvortil bemærkes, at dette fremgår af bilaget/mailen - og nu også over for Revisornævnet -, og at der derfor ved sagsbehandlingen er taget hensyn hertil, og idet de indklagede har haft lejlighed til at fremføre deres synspunkter, dels over for kvalitetskontrollanten, dels over for Revisortilsynet og nu over for Revisornævnet. Det tilføjes endvidere, at det ikke over for Revisornævnet er godtgjort eller sandsynliggjort, at kvalitetskontrollanten har handlet eller skrevet på en måde, der har gjort ham inhabil.

Det af de indklagede oplyste og fremlagte vedrørende de til kontrolsagerne for så vidt angår revision udfyldte bilag - bilag 4 - , herunder at der er sket ændringer og tilretninger, kan ikke føre til et andet resultat, hvortil bemærkes, at den over for nævnet dokumenterede proces fremstår som værende netop det, der er hensigten med, at revisor skal have lejlighed til at udtale sig til kontrollanten om dennes bemærkninger, særligt for at afklare faktiske forhold, inden kvalitetskontrollanten afgiver sin erklæring om den foretagne kvalitetskontrol. "

Refereret for så vidt angår den revisormæssige del ovenfor under afsnit 6.5.2.3. (når et kvalitetsstyringssystem er anskaffet, installeret og taget i brug, men systemet lever efter sit indhold ikke op til gældende krav).

6.6. Visse spørgsmål om strafskyld og strafudmåling

6.6.1. Bagatelgrænse

Ingen sager i beretningsåret.

6.6.2. Gentagelsesvirkning

Sag 73/2015 og 74/2015. Kendelse af 16. juni 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol indbragt såvel revisionsvirksomheden (sag 73/2015) som revisor personligt (sag 74/2015).

Kendelsen er for så vidt angår den revisionsmæssige del refereret under afsnit 6.5.2.4. (når et kvalitetsstyringssystem, der er tilfredsstillende efter sit indhold, både er anskaffet, installeret og taget i brug, men anvendelsen (efterlevelsen) af systemet er i væsentlig grad utilstrækkelig).

Revisornævnet fandt revisionsvirksomheden skyldig i de rejste klagepunkter, dog afviste nævnet det i klagen under a) anførte om afgivelse af urigtige oplysninger. Se herom under afsnit 6.1.2.

Revisionsvirksomheden blev - for det foreliggende 2. gangs tilfælde - pålagt en bøde på 150.000 kr.

Vedrørende sanktionsfastsættelsen for revisionsvirksomheden fremgår følgende af Revisornævnets præmis:

"Ad sanktionsfastsættelsen for revisionsvirksomheden

Som ovenfor nævnt er den indklagede revisionsvirksomhed ved nævnets kendelse af 5. oktober 2012 (sag nr. 58/2011) tildelt en bøde på 100.000 kr., idet revisionsvirksomhedens kvalitetssikringssystem ikke levede op til lovgivningens krav. Ved nævnets kendelse af 21. oktober 2013 (sag nr. 60/2012), hvor forseelsestidspunkterne lå forud for nævnets tidligere kendelse, blev der ikke fundet grundlag for at udmåle en tillægsstraf.

De nu påkendte forseelser vedrører en kvalitetskontrol i 2014 af erklæringsarbejde, der daterer sig fra den 12. juni 2014 til den 28. oktober 2014, og dermed efter fra kendelsen af 21. oktober 2013.

Nævnet finder, at sanktionen for den nu påkendte – tilsvarende overtrædelse – af god revisorskik bør udmåles under hensyn hertil, således at den tidligere afgørelse tillægges gentagelsesvirkning, jf. princippet i straffelovens § 81.

Efter fast praksis er udgangspunktet for sanktionsfastsættelsen i førstegangstilfælde, at revisions-virksomheden pålægges en bøde på 100.000 kr., medmindre der foreligger særlige omstændigheder.

Nævnet finder efter det ovenfor anførte, at bøden i dette – andengangstilfælde – bør fastsættes til 150.000 kr., idet der ikke findes at foreligge særlige forhold, der kan føre til en nedsættelse af bøden."

Revisor personligt blev fundet skyldig i alle klagerne.

Revisor personligt blev ikke pålagt nogen bøde, men blev frakendt sin godkendelse som revisor i 1 år, se Revisornævnets præmis herom under afsnit 6.6.3. (frakendelse).

Også relevant under afsnit 6.5.7. (betydningen af den forudgående sagsbehandling i Revisortilsynet) og under afsnit 6.6.3. (frakendelse).

Efter nye lov.

Sag 44/2015 og 45/2015. Kendelse af 22. september 2016.

Kendelsen er refereret under afsnit 6.5.7. Sagen angår 2. gangstilfælde for så vidt angår revisionsvirksomheden, og der blev pålagt revisionsvirksomheden en bøde på

150.000 kr. Den forskyldte straf for revisor personligt bortfaldt.

Også relevant under afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen) og under afsnit 6.5.2.4. (når et kvalitetsstyringssystem, der er tilfredsstillende efter sit indhold, både er anskaffet, installeret og taget i brug, men anvendelsen (efterlevelsen) af systemet er i væsentlig grad utilstrækkelig).

Efter nye lov.

Sag 109/2015. Kendelse af 1. september 2016.

Kendelsen er refereret under afsnit 6.4.4. For så vidt angår bødens størrelse var det oplyst, at revisor, der afgav sin revisionspåtegning på årsrapporten for B A/S den 24. marts 2014 forud herfor tidligere ved Revisornævnets kendelser af 6. maj 2009 i sag nr. 40/2004-S og sag nr. 52/2004-S var pålagt bøder på henholdsvis 150.000 kr. og 50.000 kr. for en række overtrædelser af navnlig erklæringsbekendtgørelsen, samt at revisor endvidere ved kendelse af 4. marts 2013 i sag nr. 10/2012 var pålagt en bøde på 50.000 kr. for at have overtrådt erklæringsbekendtgørelsen i forbindelse med afgivelse af to revisionspåtegninger.

Revisornævnet anførte vedrørende bødens størrelse blandt andet, at nævnet havde tillagt det betydning i skærpende retning, at efter en samlet vurdering ansås overtrædelserne for alvorlige, ligesom revisor tidligere var pålagt sanktioner af Revisornævnet.

Revisor blev pålagt en bøde på 50.000 kr.

Sag 72/2015. Kendelse af 13. juni 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for overtrædelse af god revisorskik ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskab, idet der ikke forelå tilstrækkelig dokumentation for, at selskabet var going concern, ligesom omtalen af forholdet i det afgivne revisionsprotokollat ikke var tilstrækkelig, og der burde være afgivet en afkræftende konklusion i revisionspåtegningen.

Revisor blev fundet skyldig. Revisornævnet lagde ved udmålingen vægt på, at revisor 2 gange tidligere var fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik.

Revisor blev pålagt en bøde på 50.000 kr.

Se endvidere kendelse af 20. januar 2016 i sag 7/2015, refereret under afsnit 6.4.3.1., og kendelse af 12. oktober 2016 i sag 79/2016, refereret under afsnit 6.4.3.2., om gentagelse efter princippet i straffelovens § 81.

Se også kendelse af 21. november 2016 i sag 94/2016, refereret under afsnit 6.4.4. og kendelse af 21. november 2016 i sag 72/2016, refereret under afsnit 6.4.4., om tillægsstraf efter princippet i straffelovens § 89.

6.6.3. Frakendelse

Sag 11/2011. Kendelse af 8. februar 2016.

Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR) havde som klager nedlagt påstand om frakendelse af godkendelsen som statsautoriseret revisor i 5 år. FSR havde indklaget revisor for i 11 tilfælde i 2006 og 2007 at have afgivet revisorerklæring på

årsrapporter, uagtet revisor var inhabil. Revisor var tidligere idømt bøder for tilsidesættelse af god revisorskik, og den foreliggende sag angik revisorerklæringer, der var afgivet forud for de tidligere af nævnet afsagte kendelser. For så vidt angår påstanden om frakendelse fremgår følgende af nævnets kendelse:

"Frakendelse

Efter den dagældende revisorlovs § 20, stk. 2, kan nævnet, hvis en revisor har gjort sig skyldig i grov eller oftere gentaget forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed, og de udviste forhold giver grund til at antage, at den pågældende ikke i fremtiden vil udøve virksomheden på forsvarlig måde, frakende beskikkelsen. En tilsvarende bestemmelse findes i den nugældende revisorlovs § 44, stk. 2.

Spørgsmålet om frakendelse af godkendelsen som statsautoriseret revisor skal - som også anført ovenfor under udmåling af disciplinærstraf - i dette tilfælde vurderes efter princippet i straffelovens § 89, dvs., at det nu af nævnet skal vurderes, hvorledes sagerne for så vidt angår påstanden om frakendelse ville være blevet afgjort, såfremt der var foretaget en samtidig påkendelse af de tidligere påkendte sager sammen med de nu foreliggende forhold. Ud fra denne vurdering skal nævnet herefter træffe afgørelse om en eventuel frakendelsespåstand.

Sagen afgjort ved Revisornævnets kendelse af 29. juni 2011 (sag 37/2009), som nu er stadfæstet af Østre Landsret, angik det forhold, at indklagede forsætligt havde været med til at sløre en klients økonomiske forhold over for en offentlig myndighed. Ved sanktionsfastsættelsen anførte Revisornævnet blandt andet, at nævnet ved fastsættelse af bøden på de 250.000 kr. havde henset til, at der var tale om en erklæring til brug for Skat, samt at indklagede som revisor forsætligt havde været med til at sløre klientens økonomiske forhold.

Sagen afgjort ved Revisornævnets kendelse af 20. februar 2014 (sag 97/2011), som nu af indklagede er indbragt for Københavns Byret, hvor sagen fortsat verserer, angik blandt andet det forhold, at indklagede afgav erklæring på vurderingsberetning i strid med god revisorskik, idet udbetalte lønninger på mere end 6,3 mio. kr. i perioden forud for selskabets stiftelse ikke kunne tilbageføres og indgå som værdi i balancen på stiftelsestidspunktet, og det forhold, at et udbytte på 1,5 mio. kr. udloddet inden stiftelse af selskabet, ikke kunne indregnes som et aktiv ved selskabets ophørsspaltning. Endvidere blev indklagede kendt skyldig i at have tilsidesat sin tavshedspligt. Ved sanktionsfastsættelsen af bøden på i alt 150.000 kr., heraf en tillægsbøde på 50.000 kr., anførte Revisornævnet blandt andet, at særligt tilsidesættelse af indklagedes tavshedspligt, som er grundlæggende for en revisor, ansås for en særdeles alvorlig overtrædelse.

I denne sag (11/2011) er indklagede fundet skyldig i at have tilsidesat habilitetsbestemmelserne og dermed god revisorskik i forbindelse med afgivelse af 11 revisorerklæringer over en periode på 2 år. Ved sanktionsfastsættelsen er blandt andet anført, at tilsidesættelse af habilitetsbestemmelserne er et alvorligt brud på grundlæggende og fundamentale krav til revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant.

På denne baggrund finder Revisornævnet, at en samtidig påkendelse af de 3 sager, 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. Det forhold, at der alene i den ene af de 3 sager er nedlagt påstand om frakendelse, kan ikke føre til et andet resultat. Herefter frakendes indklagede sin godkendelse som statsautoriseret revisor for en periode, der passende kan fastsættes til 2 år regnet fra denne afgørelse, jf. dagældende revisorlovens § 20, stk. 2, nu revisorlovens § 44, stk. 2.

Det forhold, at denne sag angår en klage indgivet i januar 2011 kan, idet afgørelsen i det væsentlige har været udsat på anmodninger fra den indklagede om udsættelse, ikke føre til et andet resultat."

Sagen er indbragt for domstolene

Se også under afsnit 6.4.3.2. (inhabilitet), hvor kendelsen for de i denne sag fremsatte klagepunkter er refereret, og under afsnit 6.7. (visse sagsbehandlingsspørgsmål).

Sag 73/2015 og 74/2015 Kendelse af 16. juni 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol indbragt såvel revisionsvirksomheden (sag 73/2015) som revisor personligt (sag 74/2015).

Den revisionsmæssige del er refereret ovenfor under afsnit 6.5.2.4.

Revisortilsynet havde endvidere nedlagt påstand om, at revisor frakendtes sin godkendelse som registreret revisor i en periode på op til 5 år, jf. revisorlovens § 44, stk. 2.

Revisornævnet fandt revisionsvirksomheden skyldig i de rejste klagepunkter, dog afviste nævnet det i klagen under a) anførte om afgivelse af urigtige oplysninger. Se herom under afsnit 6.1.2.

Revisionsvirksomheden blev - for det foreliggende 2. gangs tilfælde - pålagt en bøde på 150.000 kr., se tillige herom under afsnit 6.6.2. (gentagelsesvirkning).

Revisor personligt blev fundet skyldig i alle de fremsatte klager.

Følgende fremgår af Revisornævnets præmis om ikendelse af bøde og frakendelse:

"Ad sanktionsfastsættelsen herunder påstanden om rettighedsfrakendelse for revisor personligt

Indklagede revisor er ved nævnets kendelser af 5. oktober 2012 (sag nr. 58/2011) og 21. oktober 2013 (sag nr. 60/2012) pålagt bøder på henholdsvis 20.000 kr. og 30.000 kr., heraf sidstnævnte som tillægsstraf i medfør af princippet i straffelovens § 89.

De nu påkendte forseelser vedrører en kvalitetskontrol i 2014 af erklæringsarbejde, der daterer sig fra den 12. juni 2014 til den 28. oktober 2014, og dermed efter kendelsen af 21. oktober 2013.

Nævnet finder, at sanktionen for de nu påkendte overtrædelser af god revisorskik bør udmåles under hensyn hertil, således at de tidligere afgørelser tillægges gentagelsesvirkning, jf. princippet i straffe-lovens § 81.

Efter revisorlovens § 44, stk. 2, kan Revisornævnet frakende godkendelsen for en periode på 6 måneder og indtil 5 år eller indtil videre, hvis en revisor har gjort sig skyldig i grov eller oftere gentaget forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed, og de udviste forhold giver grund til at antage, at den pågældende ikke i fremtiden vil udøve virksomheden på forsvarlig måde.

Tilsynet har til støtte for anmodningen om frakendelse af godkendelsen henvist til, at

indklagede tidligere af nævnet er idømt disciplinære sanktioner i to lignende sager, at der ikke ved fornyede kontroller er konstateret forbedringer, og at det på den baggrund er tilsynets opfattelse, at indklagede revisor ikke er i stand til at varetage opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant på forsvarlig måde.

De tidligere revisornævnssager, som tilsynet henviser til, vedrører forhold, som burde have været bedømt under ét, hvorfor nævnet i den seneste sag har pålagt indklagede revisor en sanktion efter princippet i straffelovens § 89 om tillægsstraf. Nærværende sag er således den første, hvor nævnet skal bedømme egentlig gentagelsesvirkning. Fem medlemmer af Revisornævnet, udtaler:

Vi finder, at de foreliggende overtrædelser er af en grovhed og karakter, der viser indklagedes manglende forståelse af revisors opgaver, herunder opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant, idet han systematisk i 10 tilfælde har afgivet erklæringer efter revisorlovens § 1, stk. 2, med supplerende oplysninger, hvor de supplerende oplysninger er i åbenbar modstrid med indholdet af erklæringens konklusion, som burde have været modificeret. Hertil kommer de yderligere forhold, som indklagede er fundet skyldig i, samt at indklagede tidligere er straffet for overtrædelser af samme karakter. Vi finder således, at de udviste forhold sammenholdt med, at der foreligger en gentagelsessituation, giver grund til at antage, at den indklagede revisor ikke i fremtiden vil udøve virksomheden på forsvarlig måde. Vi finder herefter, at betingelserne for at frakende indklagede revisor godkendelsen efter revisorlovens § 44, stk. 2, er opfyldt, og stemmer for at frakende indklagede revisor godkendelsen i 1 år.

Henset til at frakendelse er en særdeles indgribende sanktion, stemmer vi for at lade den forskyldte bødestraf bortfalde, jf. princippet i straffelovens § 83.

To medlemmer af Revisornævnet ... udtaler:

Efter en helhedsbedømmelse af de foreliggende overtrædelser, finder vi, uanset forholdenes grovhed, og at der er tale om gentagende fejl af samme karakter, at der ikke er fuldt tilstrækkeligt grundlag for frakendelse af godkendelsen efter revisorlovens § 44, stk. 2.

Vi stemmer for at pålægge indklagede revisor en bøde i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, jf. princippet i straffelovens § 81, der passende kan fastsættes til 100.000 kr., idet vi bemærker, at vi efter fejlenes karakter og grovhed ikke finder grundlag for at lade bøden for revisor personligt bortfalde, uanset at revisionsvirksomheden tillige er pålagt en bøde for utilstrækkelig anvendelse af kvalitetsstyringssystemet.

Der træffes afgørelse om spørgsmålet om sanktion og frakendelse efter stemmeflertallet, således at indklagede frakendes sin godkendelse i 1 år og ikke pålægges en bøde."

Efter nye lov.

Sag 35/2013 og 49/2014. Kendelse af 24.oktober 2016.

Klagerne i de to sager var indgivet af Erhvervsstyrelsen og Finanstilsynet, hvorfor formanden for nævnet resolverede, at klagerne skulle behandles sammen. Begge klager vedrørte revision af en bank.

Den revisormæssige del er kort refereret under afsnit 6.4.4. Der er kun i årsberetningen medtaget et meget kort resume.

Revisor blev pålagt en bøde på 200.000 kr. og frifundet for påstand om frakendelse af

godkendelsen som statsautoriseret revisor.

Revisornævnet anførte vedrørende sanktionsfastsættelsen, der i et vist omfang var tale om sammenfaldende klagepunkter i de to sager, hvilket nævnet havde taget hensyn til ved sanktionsudmålingen.

Endvidere, at de tilsidesættelser af god revisorskik, som Revisornævnet havde konstateret ved afgørelsen i sag 35/2013 af klagepunkterne (a)- (e) og (g) og ved afgørelsen i sag 49/2014 af klagepunkterne 2.1, 2.2. og 2.3., omfattede revisors tilsidesættelser af sine pligter i forhold til revisionen af økonomisk meget væsentlige områder i ... B A/S, der i kraft af sit forretningsområde, sin størrelse og sin samfundsmæssige betydning burde have givet revisor - som offentlighedens tillidsrepræsentant - en særlig anledning til at udvise den objektivitet, professionelle kompetence og omhu, som er hovedindholdet af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16. Nævnet fandt således, at revisors tilsidesættelser af god revisorskik i forbindelse med erklæringsafgivelser på årsrapport 2011 for ... B A/S og på prospekt om udbud af kapitalbeviser i form af hybrid kernekapital 2012, var sket under skærpende omstændigheder.

Revisornævnet fandt dog, at overtrædelserne af god revisorskik, som var konstateret ved kendelsen, ikke var af en sådan grovhed, at der var grund til at antage, at revisor ikke i fremtiden ville udøve sin virksomhed på en forsvarlig måde, ligesom revisors omdømme ikke ved de konstaterede forhold var blevet så alvorligt kompromitteret, at revisor ikke kunne varetage opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant på en forsvarlig måde. Revisornævnet lagde vægt på, at overtrædelserne nok var omfattet af begrebet uagtsomhed, ligesom der havde foreligget skærpende omstændigheder, men der havde på den anden side, herunder ved udøvelse af en række skønsmæssige forhold, ikke været påvist forsætlige handlinger i forbindelse med de uagtsomme overtrædelser.

Herefter, og idet der heller ikke var grundlag for at konstatere, at indklagede havde gjort sig skyldig i oftere gentagne forsømmelser i udøvelsen af sin virksomhed, frifandt revisor for påstanden om frakendelse af sin godkendelse som statsautoriseret revisor.

6.6.4. Andre forhold af betydning for strafudmålingen.

Kendelse af 20. januar 2016 i sag 7/2016 (Det må betragtes som en klart skærpende omstændighed, at indklagedes virksomhed tidligere har været registreret under et fiktivt CVR nummer, således at indklagede må anses for at have været bekendt med denne mulighed, ligesom det er en skærpende omstændighed, at der er tale om et meget betydeligt antal erklæringer, der er afgivet under firmanavne, der ikke er ens, men i høj grad ligner hinanden. Det er endelig en skærpende omstændighed, at forholdene er begået få år efter, at indklagede i 2011 blev pålagt en bøde for en alvorlig tilsidesættelse af god revisionsskik.), refereret under afsnit 6.4.3.1., og også relevant under afsnit 6.6.2.

Kendelse af 24. februar 2016 i sag 24/2015 (Ved fastsættelsen af sanktionen har Revisornævnet på den ene side lagt vægt på, at der foreligger to overtrædelser af god revisionsskik, og på den anden side dels dissers konkret mindre alvorlige karakter, dels, at indklagede i udstrakt grad har medvirket til, at forholdene blev afklaret, ved

selv at gøre kvalitetskontrollanten opmærksom på, at der var en fejl i konklusionen under forhold 1.), refereret under afsnit 6.4.4., og også relevant under afsnit 6.6.4.

Kendelse af 24. februar 2016 i sag 46/2015 (Ved fastsættelsen af straffen lægger nævnet vægt på, at der er fejl i tre ud af de seks sager, som blev udtaget til kvalitetskontrol. Herefter fastsættes straffen til en bøde på 50.000 kr.), refereret under afsnit 6.4.4., og også relevant under afsnit 6.5.7.

Kendelse af 13. april 2016 i sag 78/2015 (strafbortfald for den del af overtrædelsen af god revisorskik, der angik overholdelse af bestemmelse i årsregnskabslovens § 56, fordi bestemmelsen i årsregnskabsloven var ophævet på tidspunktet for afsigelse af kendelse og derfor ikke kunne medføre et disciplinæransvar, jf. princippet i straffelovens § 3), refereret under afsnit 6.4.4.1.

Kendelse af 27. april 2016 i sag 80/2015 (strafbortfald efter omstændighederne - herunder de ret sparsomme fortolkningsbidrag til begrebet landbrugsvirksomhed i revisorlovens § 17 - og fordi Revisornævnet ikke fandt, at revisors overtrædelse af dokumentationskravene konkret var af en sådan beskaffenhed, at revisor burde pålægges en disciplinær sanktion herfor), refereret under afsnit 6.4.4.

Kendelse af 10. juni 2016 i sag 96/2015 (strafbortfald for den del af overtrædelsen af god revisorskik, der angik overholdelse af bestemmelse i årsregnskabsloven, fordi bestemmelsen i årsregnskabslovens var ophævet på tidspunktet for afsigelse af kendelse, jf. princippet i straffelovens § 3), refereret under afsnit 6.4.4.2.

Kendelse af 13. juni 2016 i sag 13/2015. Sagen angår overtrædelse af reglerne for rotation ved revisors revision af en PIE-virksomhed. Revisortilsynet klagede på baggrund af en kvalitetskontrol over, at en revisionsvirksomhed ikke havde sikret overholdelse af revisorlovens § 25, idet den underskrivende revisor for Pengeinstitut D var den samme for hele perioden 2004 til 2011, hvor pågældende var tilknyttet revisionsvirksomhederne X eller Y. Revisionsvirksomheden blev fundet skyldig. Revisornævnet udtalte vedrørende udmåling af bøden følgende:

"For overtrædelse af revisorlovens § 25, pålægges indklagede i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der passende kan fastsættes til 25.000 kr. Nævnet har ved fastsættelsen af bødens størrelse lagt vægt på, at fejl i rotationen i forbindelse med revisionen af Pengeinstitut D efter det oplyste var den eneste konstaterede overtrædelse af revisorlovens § 25 ved kontrollantens gennemgang af samtlige af indklagedes revisioner af PIE-virksomheder."

Også relevant under afsnit 6.4.3.2. (inhabilitet).

Efter nye lov.

Sag 108/2016. Kendelse af 21. november 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for overtrædelse af god revisorskik ved afgivelse af revisionspåtegninger på 4 årsrapporter som følge af manglende forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven.

Revisor blev fundet skyldig i alle forhold. Revisornævnet udtalte i relation til straffastsættelsen følgende: *"Revisornævnet bemærker hertil i relation til straffastsættelsen, at nævnet har anset en del af de konstaterede fejl som en følge af en på daværende tidspunkt foreliggende systemfejl i Erhvervsstyrelsens indberetningssystem."*

Revisor blev tildelt en advarsel.

Kendelsen er gengivet ovenfor under afsnit 6.4.4. (kvalitetsmangler ved selve erklæringen).

Efter nye lov.

Sag 109/2016. Kendelse af 21. november 2016.

Krydsende revision vedrørende sag 29/2016 og 30/2016.

Revisor blev pålagt en bøde på 100.000 kr. for at have udført krydsende revision., idet nævnet fandt det bevist, at der objektivt set forelå krydsende revision.

Revisornævnet begrundede bøden således:

"Ved bødefastsættelsen har Revisornævnet i skærpende retning lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Det fremgår af Revisornævnets Årsberetning 2011, side 66, følgende vedrørende bødeniveauet for krydsende revision: "Ofte vil krydsrevision foreligge som et forsætligt (aftalt) eller i hvert fald groft uagtsomt forhold. På denne baggrund opfattes krydsrevision i nævnets praksis som en kvalificeret form for inhabilitet, og udgangspunktet for bødefastsættelsen er en bøde på 150.000 kr." I denne sag lægger nævnet som anført ovenfor til grund, at indklagede i sine arbejdspapirer har gjort sig overvejelser om sin habilitet samt, at der set i det lys ikke er baggrund for at lægge en udtrykkelig eller stiltiende aftale - direkte forsæt - om en omgåelse til grund ved sanktionsfastsættelsen. Derfor finder nævnet, at der i denne sag for overtrædelse af revisorlovens § 16, stk. 1, skal pålægges indklagede en bøde svarende til nævnets udgangspunkt for bødefastsættelse ved tilsidesættelse af habilitetsbestemmelserne i øvrigt, når erklæringen ikke angår et børsnoteret selskab. Da der ikke herudover er grundlag for at skærpe eller formilde bøden i forhold til dette udgangspunkt, pålægges revisor i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde på 100.000 kr."

Også relevant under afsnit 6.4.3.3. (krydsrevision).

6.7. Visse sagsbehandlingsspørgsmål

Sag 11/2011. Kendelse af 8. februar 2016.

Indklagede gjorde følgende gældende: *"...at der er tale om samme klage, som den klage Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer tidligere har behandlet under sag nr. 57/2008-S og 75/2008-S. Indklagede har herunder henvist til, at klager også anfører i klagen af 25. januar 2011, at klagen vedrører samme sagskompleks, som Revisornævnet tidligere har behandlet i form af sag nr. 57/2008-S og sag nr. 75/2008-S.*

Indklagede har gjort gældende, at der tillige reelt er tale om samme klager, at klager kendte til sagen, da den blev behandlet under sag nr. 57/2008-S og sag nr. 75/2008-S og i sin tid blev afsluttet, men valgte på det tidspunkt ikke at intervenere, at klager

er blevet kontaktet af den tidligere klager, formentlig via dennes revisor RRR, at sagsoplysningen har fundet sted via den tidligere klager, formentlig via dennes revisor RRR, og at der derved søges etableret en situation, hvor den selvsamme klage drevet af selvsamme parter indbringes for Revisornævnet blot med den ændring, at Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, FSR, figurerer som klager.

Revisornævnet udtalte herom følgende:

"Inden for den civile retspleje har en dom i almindelighed bindende virkning for parterne også i senere retssager om samme emne. Den civile doms materielle retskraft afskærer imidlertid kun parterne, og ikke tredjemand, som ikke har været part i sagen, fra at anfægte dommens rigtighed under en senere sag. I sag nr. 57/2008-S var klageren en privatperson, mens klageren i nærværende sag er Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, FSR, der i medfør af revisorlovens § 43, stk. 6, er tillagt selvstændig kompetence til at indbringe klager for Revisornævnet. Indklagede kan derfor ikke med henvisning til læren om retskraft inden for den civile retspleje få medhold i, at denne klagesag skal afvises.

Inden for strafferetsplejen har alene anklagemyndigheden - som altovervejende udgangspunkt - kompetence til at rejse tiltale og til at undlade at rejse tiltale. Inden for revisorlovgivningen er imidlertid såvel privatpersoner som en række offentlige myndigheder og Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, FSR, klageberettigede i forhold til disciplinærsager i Revisornævnet.

De ganske snævre betingelser, der efter retsplejeloven skal være til stede, for at en straffesag kan genoptages af anklagemyndigheden, kan således ikke direkte overføres for så vidt angår de klageberettigede efter revisorloven, idet de klageberettigede består af uafhængige parter, der ikke kan eller har hjemmel til at indgå bindende aftaler på hinandens vegne. Indklagede kan derfor heller ikke med henvisning til strafferetsplejen få medhold i, at denne klagesag skal afvises.

Hertil kommer endvidere, at hensynet til indklagede, der afgiver erklæringer efter revisorlovens § 1, stk. 2, som offentlighedens tillidsrepræsentant, i givet fald må vige for offentlige myndigheders – og Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, FSR's, - tilsyn med, at revisorer til enhver tid overholder gældende lovgivning vedrørende god revisorskik.

Da der således ikke foreligger særlige omstændigheder og på ovennævnte baggrund finder Revisornævnet, at det rejste klagepunkt kan realitetsbehandles.

Revisornævnet bemærker i øvrigt, at nævnet afviste at behandle klagen i sag 57/2008-S med henvisning til, at klager i den sag og indklagede havde indgået en anpartsoverdragelsesaftale, i hvilken forbindelse klager havde tilbagekaldt sin klage, og på det grundlag fandt nævnet, at klager havde afskåret sig fra efterfølgende at rejse en klagesag om samme spørgsmål. Klagen blev således ikke realitetsbehandlet af Revisornævnet.

Revisornævnet bemærker endvidere, at indklagede ikke har godtgjort eller sandsynliggjort, at Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, FSR, "åbenlyst" har rejst klagesagen på vegne af klageren i den tidligere afgjorte sag, idet en henvisning til, at afgørelsen var anonymiseret af Revisornævnet ved offentliggørelse, ikke i sig selv er et bevis herfor."

Se også under afsnit 6.4.3.2. (inhabilitet) og under afsnit 6.6.3. (frakendelse).

Efter nye lov.

Sag 44/2016. Kendelse af 21. november 2016.

Revisortilsynet havde i forbindelse med udførelse af en kvalitetskontrol rejst klage mod en revisor for overtrædelse af god revisorskik ved afgivelse af reviewpåtegning på en årsrapport, idet revisor havde afgivet reviewerklæring på årsrapporten for 2013 for landmand TJ, selv om erklæringsopgaven ikke kunne anses som landbrugsvirksomhed i henhold til revisorloven § 17, stk. 1, samt som følge af manglende forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven og som følge af, at den afgivne erklæring ikke indeholdt en konklusion.

Revisornævnet fandt den indklagede revisor skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik med følgende præmis:

" Klagepunkt a: Det fremgår af revisorloven § 17, stk. 1, at registrerede revisorer ansat i de landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer, der er tilknyttet eller drives under Dansk Landbrug, kan udføre opgaver efter revisorloven § 1, stk. 2. Det fremgår endvidere, at de registrerede revisorer alene må udføre opgaverne for fysiske og juridiske personer, der driver landbrugsvirksomhed.

Det fremgår af betænkning afgivet af Erhvervsudvalget den 18. maj 1994 i relation til fortolkningen af - nu - revisorlovens § 17 blandt andet følgende:

"...

Udvalget har indgående drøftet den revisions- og rådgivningsaktivitet, der i dag udøves af de registrerede revisorer, der er ansat på landøkonomiske rådgivningskontorer.

Det er udvalgets opfattelse, at der bør skabes retligt grundlag for, at denne aktivitet kan udøves inden for revisorlovgivningens rammer, idet den økonomiske rådgivning af landmændene og opstilling/revision af deres regnskaber er et vigtigt element i den samlede rådgivningsvirksomhed, som en række foreninger med tilknytning til landbruget tilbyder landmændene.

Udvalget har derfor fundet det nødvendigt at indsætte en særlig undtagelsesregel (§ 6c) i lov om registrerede revisorer, som skaber grundlag for at de pågældende foreninger kan ansætte registrerede revisorer og tilbyde revisorydelse til fysiske og juridiske personer, der driver landbrugsvirksomhed. ...

Udvalget har ønsket, at en landmand, der personligt ejer et landbrug, skal kunne få opstillet sit regnskab fra samme revisor, uanset hvilken virksomhed den pågældende landmand eller dennes ægtefælle personligt driver i tilknytning til landbrugsvirksomheden.

Da den registrerede revisor på de landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer således i et vist omfang kan betjene andre virksomheder end landbrugsvirksomheder, ønsker udvalget at understrege, at det forudsættes, at dette kun sker, hvor der for den pågældende landmand er en sådan regnskabsmæssig sammenhæng mellem de forskellige virksomheder, at en samlet behandling af regnskabsforholdene på et landbrugsøkonomisk rådgivningskontor er formålstjenligt. Udvalget forudsætter derfor, at der ikke bliver tale om revision og rådgivning i forhold til andre virksomheder, som for den pågældende landmand er af væsentlig større økonomisk betydning end landbrugsvirksomheden.

...

Til nr. 10

Ændringsforslaget indebærer, at der indføres en særlig undtagelsesregel for de landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer ... Der gælder dog særlige begrænsninger for, hvilken revisionsvirksomhed rådgivningskontorerne og dermed de ansatte, registrerede revisorer kan udføre.

...

Ved fortolkningen af begrebet "landbrugsvirksomhed" må der anlægges en naturlig sproglig fortolkning. Landbrugsvirksomhed vil således sige, at man dyrker afgrøder og /eller har husdyrhold. Dette gælder uanset om landbrugsvirksomhed drives som fuldtidsbeskæftigelse, deltidsbeskæftigelse eller fritidserhverv.

Derimod omfatter landbrugsvirksomhed hverken de virksomheder, der leverer varer eller tjenesteydelser til et landbrug, eller de virksomheder, der aftager landbrugsprodukterne.

Bestemmelsen indebærer således, at revisorerne på rådgivningskontorerne ikke må foretage revision og rådgivning af f.eks. slagterier, mejerier eller foderstofleverandører.

Det forhold, at en landmand driver landbrug som enkeltmandsvirksomhed og samtidig som enkeltmandsvirksomhed driver f.eks. maskinstation, udelukker dog ikke, at revisoren på rådgivningskontoret forestår virksomhedens bogføring, reviderer det pågældende regnskab eller på anden måde betjener den pågældende virksomhed.

... "

Ved fortolkningen af, hvad der efter revisorloven - nu § 17 - skal forstås ved en landbrugsvirksomhed i lovens forstand, samt ved fortolkningen af, hvorvidt en registreret revisor ansat i en landøkonomisk forenings rådgivningskontor kan udføre opgaver efter revisorlovens § 1, stk. 2, for andre virksomheder, som drives sammen med eller samtidig med landbrugsvirksomhed, har Revisornævnet taget udgangspunkt i lovmotiverne, herunder den af parterne citerede udvalgsbetænkning, idet der ikke herudover fra nævnspraksis eller fra Erhvervsstyrelsen kan henvises til afgørelser, der kunne yde fortolkningsbidrag.

Revisornævnet har videre som generelt udgangspunkt ved fortolkningen henset til, at der i lovmotiverne - og ud fra bestemmelsens ordlyd - er tale om en undtagelsesregel fra hovedreglen om, hvilke betingelser der stilles til revisorer og revisorvirksomheder, der afgiver erklæringer omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, ligesom Revisornævnet for så vidt angår udvidelsen til, at revisorer tilknyttet en landøkonomisk forenings rådgivningskontor kan afgive erklæringer omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, for anden virksomhed end landbrugsvirksomhed tilknyttet en landbrugsvirksomhed, har taget udgangspunkt i, at dette herudover er en udvidelse af undtagelsen fra revisorlovens krav, samt at denne udvidelse af undtagelsesbestemmelsen for landbrugsvirksomheder ikke direkte fremgår af lovteksten. Revisornævnet har på denne baggrund fundet, at der ikke ved fortolkning bør foretages en udvidelse af området.

Revisornævnet lægger videre til grund, idet dette ikke er bestridt og ej heller har været omtalt i de fremsendte indlæg til nævnet, at Thorkil Jensen driver en landbrugsvirksomhed omfattet af revisorlovens § 17. Det spørgsmål, der herefter skal afgøres, er derfor alene, hvorvidt indklagede også kan rådgive, forestå bogføring samt afgive erklæring omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, for den del af TJ's

enkeltmandsvirksomhed, der består af vognmandsvirksomheden, dvs. mælke-transportkørslen for Arla med egen bil og ansatte chauffører. Efter lovmotiverne udelukker det forhold, "at en landmand driver landbrug som enkeltmandsvirksomhed og samtidig som enkeltmandsvirksomhed driver f.eks. maskinstation ,... dog ikke, at revisoren på rådgivningskontoret forestår virksomhedens bogføring, reviderer det pågældende regnskab eller på anden måde betjener den pågældende virksomhed." Revisornævnet finder, at det betyder, at også anden til den pågældende landmand knyttet accessorisk virksomhed end landbrug kan revideres af registrerede revisorer tilknyttet en landøkonomisk forenings rådgivningskontorer. I denne sag, hvor Revisornævnet lægger de af indklagede opstillede regnskabsposter for henholdsvis landbrug og mælkekørsel til grund som ubestridte - kan der ikke konkluderes, at virksomheden med mælkekørsel er af væsentlig større økonomisk betydning for landmanden end landbrugsvirksomheden - bortset fra, at andre driftsindtægter fra vognmandskørsel er 566.722 kr., mens nettoomsætning for landbruget alene udgør 121.778 kr. Endvidere lægger Revisornævnet til grund som ubestridt, at de to virksomheder serviceres af samme kassekredit samt, at der for kassekrediten er stillet sikkerhed i landbrugsvirksomhedens aktiver. Der kan således også konkluderes, at der er i hvert fald nogen regnskabsmæssig sammenhæng mellem de to virksomheder, og at det herudfra ikke kan udelukkes, at det kan være formålstjenligt med en samlet regnskabsmæssig behandling.

Revisornævnet har endvidere lagt vægt på, at det fremgår om landbrugsvirksomheden, at denne omfatter drift af 16,3 ha landbrugsjord samt mælkekørsel for Arla.

På baggrund af en naturlig forståelse af ordet landbrugsvirksomhed, en ikke udvidende fortolkning af området for ikke-landbrugsmæssig virksomhed omfattet af undtagelsen i revisorlovens § 17, landbrugsvirksomhedens karakter i denne sag - drift af 16,3 ha jord - sammenholdt med, at den væsentligste aktivitet og indtægt stammer fra vognmandsvirksomheden, finder Revisornævnet, at indklagedes erklæringsopgave i sin helhed ikke kan anses at omfatte en landbrugsvirksomhed i henhold til revisorlovens § 17. Indklagedes rivewerklæring er derfor ugyldig, og det forhold, at indklagede har afgivet en erklæring har som følge heraf været i strid med god revisorskik, idet indklagede hvert år før opstart af sin erklæringsopgave skal påse, at opgaven er omfattet af revisorlovens § 17, herunder særligt henset til betydningen af ændringer i sammensætning af en klients aktiviteter.

Klagepunkt b: Da indklagede ikke lovligt har kunnet afgive reviewerklæring af 27. marts 2014 på årsrapporten for 2013 for TJ og således ikke lovligt har kunnet befatte sig med den pågældende reviewopgave i sin helhed, må ansvaret herfor absorbere eventuelle andre fejl, og nævnet har derfor ikke anledning til tillige at tage stilling til, hvorvidt der i øvrigt var mangler ved indklagedes arbejde som anført i klagepunkt b. Dette klagepunkt tages derfor ikke under påkendelse."

Revisor blev tildelt en advarsel.

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

6.8. Domstolsprøvelse af Revisornævnets afgørelser

Den i beretningen for 2015 s. 78 omtalte sag, nr. 122- 2014, er nu endeligt afgjort, idet landsretten stadfæstede byrettens afgørelse, således at Revisornævnets afgørelse blev stadfæstet. En anmodning fra den pågældende revisor om tilladelse til at indbringe sagen for Højesteret blev afvist af Procesbevillingsnævnet.

Den sammesteds omtalte sag nr. 97- 2011 er efter at være blevet afvist fra domstolene anlagt på ny af revisoren i juni 2016. Sagen verserer fortsat.

Sagen 49- 50 -2016, som er omtalt ovenfor i afsnit 6.5.2.3., er indbragt for domstolene af revisoren og verserer fortsat ved beretningens afgivelse.

Sagen 11- 2011, der er omtalt bl.a. under afsnit 6.4.3.2. og 6.6.3, er af revisoren begæret indbragt for domstolene og verserer fortsat ved beretningens afgivelse.