

Den 18. december 2017 blev der i

sag nr. 013/2017

Erhvervsstyrelsen

mod

statsautoriseret revisor A

afsagt sålydende

kendelse:

Ved skrivelse af 10. april 2017 har Erhvervsstyrelsen i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3, indbragt statsautoriseret revisor A for Revisornævnet.

Erhvervsstyrelsen har oplyst, at A har været godkendt som statsautoriseret revisor fra den [dato] 1988 til den [dato] 1992 og igen fra den [dato] 1992 og har været tilknyttet A1 I/S, statsautoriserede revisorer, cvr.nr. xx xx xx xx fra 1. januar 2009.

Klagen:

Erhvervsstyrelsen har fremsat følgende klagepunkter:

- a) Revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskaberne for B ApS for 2014 og for C A/S for 2013, idet planlægningen er utilstrækkelig, og idet der ikke er dokumentation for, at der er udført tilstrækkelige revisionshandlinger, der kan begrunde de afgivne revisionspåtegninger. Desuden er der ikke kommunikeret tilstrækkeligt til ledelsen vedrørende væsentlige forhold i årsregnskabet for B ApS for 2014
- b) God revisorskik, jf. revisorlovens § 16, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C for 2013, idet revisors kontrol af overholdelse af den regnskabsmæssige begrebsramme er utilstrækkelig, hvilket har medført flere fejl i årsregnskabet.

Sagsfremstilling:

Revisionsvirksomheden A1 I/S, blev af Revisortilsynet udtaget til kvalitetskontrol i 2015. Af kvalitetskontrollantens erklæring af 14. januar 2016 fremgår blandt andet, at der til revisionsvirksomheden var knyttet 1 kontorsted med 7 godkendte revisorer, hvoraf 3 var berettigede i revisionsvirksomheden efter interne regler til at underskrive de i revisorlovens § 1, stk. 2, omhandlede erklæringer. Revisionsvirksomheden afgiver ikke erklæringer med sikkerhed for kunder, der er omfattet af revisorlovens § 21, stk. 3. Erklæringen indeholder følgende forbehold og konklusion:

”Forbehold

Ved gennemgang af konkrete erklæringsopgaver har vi i 2 tilfælde konstateret, at det udførte arbejde og omfanget heraf er utilstrækkeligt og kun delvist dokumenteret.

Samtidig har vi konstateret, at de afgivne erklæringer i 2 tilfælde ikke overholder kravene i erklæringsbekendtgørelsen, idet der ikke er afgivet forbehold for manglende overholdelse af årsregnskabslovens krav om oplysninger.

Konklusion

...

Bortset fra det anførte forbehold er vi ved den udførte gennemgang ikke blevet bekendt med forhold, der giver anledning til at konkludere at revisors erklæring på erklæringsopgaver ikke er i overensstemmelse med de udarbejdede arbejds papirer og end lovgivningens krav."

Det fremgår af kontrollantens oplysninger, at kvalitetskontrollanten ved enkeltstatskontrollen har udtaget blandt andet indklagede som en af de efter interne regler underskriftberettigede godkendte revisorer.

Vedrørende selskabet B ApS (revision):

Indklagede har den 19. maj 2015 afgivet revisorerklæring på årsrapporten for B ApS for regnskabsåret 2014 uden forbehold og uden supplerende oplysninger.

Det fremgår blandt andet af årsrapporten, at årets resultat var på 14.746.558 kr. (6.411.963 kr. i 2013), at balancesummen udgjorde 2.169.635 kr. (4.279.870 kr. i 2013), at tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder udgjorde 2.103.897 kr. (4.226.790 kr. i 2013) samt at egenkapitalen var negativ med 11.146.331 kr. (negativ med 23.762.566 kr. i 2013).

Det fremgår af note 2 - finansielle anlægsaktiver følgende:

Specifikation af andele i tilknyttede virksomheder

D ApS, København, 100 %

E GmbH, Flensburg, 94 %

F ApS, København, 100 %

G, København, 100 %"

Af anvendt regnskabspraksis fremgår blandt andet under overskriften "Kapitalandele i dattervirksomheder og associerede virksomheder" følgende:

"I resultatopgørelsen indregnes den forholdsmæssige andel af de enkelte dattervirksomheders og associerede virksomheders resultat. Kapitalandele fra disse virksomheder indregnes i balancen til den forholdsmæssige andel af virksomhedens regnskabsmæssige indre værdi.

Dattervirksomheder og associerede virksomheder med negativ regnskabsmæssig indre værdi indregnes til nul kr. og et eventuelt tilgodehavende hos disse virksomheder nedskrives med moderselskabets andel af den negative indre værdi, i det omfang det vurderes som uerholdeligt. Såfremt den regnskabsmæssige negative indre værdi overstiger tilgodehavender, indregnes det resterende beløb under hensatte forpligtelser i det omfang, modervirksomheden har en retlig eller faktisk forpligtelse til at dække dattervirksomhedens underbalance.

Den samlede nettoopskrivning af kapitalandele i dattervirksomheder og associerede virksomheder overføres til reserve for nettoopskrivning efter den indre værdis metode under egenkapitalen. Reserven reduceres med udbytteudlodninger til moderselskabet og reguleres med andre egenkapitalbevægelser i dattervirksomhederne og de associerede virksomheder.

..."

Indklagede har den 19. maj 2015 afgivet erklæring om opstilling af finansielle oplysninger for det interne regnskab for B ApS for regnskabsåret 2014. Det fremgår af specifikation vedrørende "Hensættelser datterselskaber" i note 12 følgende vedrørende passiver:

	"2014	2013
<i>Hensættelse datterselskaber</i>		
<i>Hensat D ApS</i>	7.543.788	9.043.915
<i>E GmbH</i>	4.091.237	13.171.661
<i>G ApS</i>	- 4.757.318	- 271.295
	<u>6.877.707</u>	<u>21.944.281</u>

Det fremgår af specifikation vedrørende "Indtægter af kapitalandele i tilknyttede virksomheder" i note 3, at indtægter af kapitalandele i tilknyttede virksomheder er indregnet i resultatopgørelsen med 15.066.574 kr. (2013 med 6.757.682 kr.).

Det fremgår af indklagedes arbejdsrapport - forståelse af virksomheden og dens omgivelser - udarbejdet af LMH, at indklagede har skrevet, at "*Selskabets strategi er fortsat indtjening via værdireguleringer på datterselskaberne.*" Det fremgår endvidere af dette arbejdsrapport, at selskabets formål er at drive finansiell virksomhed og anden hermed beslægtet virksomhed, at indklagede har modtaget koncernens strategiplan samt at det af denne fremgår, at selskabet ejer 4 selskaber, hvor indklagede er revisor for de 3 samt, at det sidste selskab er et [nationalitet] datterselskab, hvor indklagede modtager et regnskab fra [nationalitet] revisor, og hvilket [nationalitet] regnskab indarbejdes i regnskabet.

Det fremgår af indklagedes arbejdsrapport - planlægning af revisionen - at indklagede har vurderet posten "anlægsaktiver - tilknyttede og associerede virksomheder" som en væsentlig regnskabspost med lav risiko samt, at risikovurderingen ikke er henført og rubriceret under revisionsmål.

Det fremgår af indklagedes arbejdsrapport - arbejdsplan revision, anlægsaktiver, tilknyttede virksomheder - følgende:

"Anlægskartotek ajourført - Arkivers i Indeks S 15
Bilag for årets tilgang - Arkiveres i Indeks S 15
Er bilag for solgte aktiver fjernet fra et anlægskartotek og arkiveret her
Vurdering af værdiansættelse, herunder op- og nedskrivning
Seneste regnskab
Seneste protokol
Er evt. avance og/eller -tab korrekt registreret
Regnskabsnote udarbejdes og afstemmes med anlægskartotek"

Der er ikke afkrydsning for udførte handlinger på arbejdsrapporten.

Det fremgår af indklagedes arbejdsrapport - arbejdsplan revision, going concern (udvidet instruks) - bl.a. følgende:

"Konklusion
Vi har gennemgået koncernens strategiplan og drøftet værdiansættelserne med ledelsen.
Selskabets overlevelse er dog stadigvæk betinget af, at selskabets bank stiller den
fornødne likviditet til rådighed."

Som bilag til indklagedes arbejdsrapport foreligger dokument vedrørende "[selskab] - Koncern Strategi 2015 - 2017". Heri fremgår under afsnittet med overskriften "Indledning" blandt andet, at strategien for 2015 - 2017 forudsætter finansiell opbakning fra H. Under overskriften "Afslutning og

stillingtagen" fremgår, at bestyrelsen for B beder H om tilkendegivelse af, om man kan bakke ovenfor anførte strategi op.

Det fremgår af mail af 27. november 2015 fra H til indklagede blandt andet følgende:

"Med udgangspunkt i de for banken fremlagte 2015-budgetter for B-koncernens selskaber - og i fortsættelse af vores mundtlige bekræftelse fra januar 2015 - skal vi herved for god ordens skyld skriftligt bekræfte, at banken på basis af de modtagne budgetter er indstillet på, at forlænge koncernens gældende kreditfaciliteter - på de aftalte vilkår og betingelser - frem til udgangen af regnskabsåret 2015."

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til bilag 4: Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave – fremgår under kontrollantens oplysning om den kontrollerede sag, at revisors valgte væsentlighedsniveau var 400.000 kr., og at selskabet er under regnskabsklasse B.

Kontrollanten har endvidere under overskrifterne væsentlige fejl blandt andet skrevet følgende: "...

3. Væsentlige fejl og mangler ved udførelse, dokumentation, konklusion:

Revisor har efter vores opfattelse ikke udført tilstrækkelige handlinger, og indsamlet relevant dokumentation til at fastslå, at virksomheden er en going concern på tidspunkt for afgivelse af revisionspåtegning. Revisor bemærker, at der ikke er going concern risiko, så længe banken står bag virksomheden."

Kvalitetskontrollanten har under konklusionerne af gennemgangen af de enkelte områder ikke anført samlede konklusioner, men blot henvist til de enkelte bemærkninger under hvert punkt. Kontrollanten har som konklusion på gennemgangen af det afgivne revisionsprotokollat (punkt C), skrevet, at *"Gennemgangen gav anledning til de ovenfor anførte bemærkninger."* Kontrollanten har svaret "Nej" til spørgsmål 2 - om revisor har redegjort for arten og omfanget af revisionsarbejder. Kontrollanten har som bemærkning hertil skrevet, at *"Protokollen bør iht. kontrollantens vurdering som minimum indeholde en beskrivelse af indhentelsen af revisionsbevis for de udenlandske dattervirksomheders regnskaber (komponentrevisor kompetence og uafhængighed), herunder omarbejdningen til modervirksomheden praksis (dagsværdiregulering investeringsejendomme) og indhentet bevis i den forbindelse."*

Indklagede har som kommentarer til kontrollantens bemærkninger vedrørende det afgivne revisionsprotokollat anført følgende: *"Det er en kommentar, om protokollens indhold, i den konkrete sag, er det kunden som forestår arbejdet og instruksen, så kunden er helt med på hvad der sker og hvorfor, da det er kunden som aflægger regnskabet og også giver instruks om behandling af det [nationalitet] regnskab. En omtale i protokollatet vil derfor ikke give nogen information til ledelsen, som ikke ledelsen i forvejen er bekendt med og som ledelsen ikke allerede er ind over i forhold til aflæggelse af et regnskab som er retvisende."*

Kontrollanten har som konklusion på gennemgangen af revisionsopgavens dokumentation for planlægningen (punkt E) skrevet: *"Gennemgangen gav anledning til ovenstående bemærkninger."* Kontrollanten har svaret "Nej" til spørgsmål 2 - om revisor ved udarbejdelse af revisionsplan har taget stilling til en række elementer. Kontrollanten har som bemærkning hertil skrevet, at *"Dagsværdimålinger af investeringsejendomme i dattervirksomheder burde få mere fokus (indregning til indre værdi), herunder vurdering af valuars kompetencer og uafhængighed (som minimum på de udenlandske dattervirksomheder), idet disse ikke er revideret af revisor. Generel vurdering af komponentrevisors kompetence og uafhængighed synes heller ikke at indgå som et væsentligt eller risikofyldt område/relevant bevis. Going concern synes at få meget få dokumenterede overvejelser, selvom banken har indsat 2 bestyrelsesmedlemmer og reelt er i kontrol over koncernvirksomhedernes fortsatte drift. Dette burde være identificeret på planlægningstidspunktet og specifikke handlinger iværksat med henblik på afdækning af denne*

risiko." Kontrollanten har svaret "Ja" til spørgsmål 3 - om fokusområdet going concern. Kontrollanten har som bemærkning hertil skrevet, at "Kontrollanten vurderer dog ikke overvejelserne som værende tilstrækkeligt dokumenteret." Kontrollanten har svaret "Ja" til spørgsmål 7 - om fokusområdet regnskabsmæssige skøn. Kontrollanten har som bemærkning hertil skrevet, at "Kapitalandele indregning til indre værdi, herunder nedskrivning af tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder og/eller hensættelse til underbalance. Dattervirksomhedens væsentligste aktiver (investeringsejendomme) er endvidere målt til dagsværdi." Kontrollanten har svaret "Nej" til spørgsmål 9 - om fokusområdet regnskabsmæssige skøn, herunder stillingtagen til anvendelse af ekspert. Kontrollanten har som bemærkning skrevet, at "Valuar er dog en ledelsesudpeget ekspert, men skal i så fald også behandles med professionel skepsis som alt andet bevis tilvejebragt af ledelsen (ISA 500 afsnit 8jf. A3448-især A48). Dette ses ikke dokumenteret i tilstrækkeligt omfang." Kontrollanten har svaret "Nej" til spørgsmål 14 - om faglig konsultation. Kontrollanten har som bemærkning skrevet, at "Virksomhedens procedurer for faglig konsultation er generelle." Kontrollanten har svaret "Nej" til spørgsmål 15 - om planlægning giver indtryk af sammenhæng med væsentlighedsniveau, risikofyldte områder og strategi. Kontrollanten har som bemærkning skrevet, at "Der synes ikke at være tilstrækkelig fokus på dagsmålingsværdierne, herunder going concern i dattervirksomhederne og dermed i modervirksomheden."

Indklagede har som kommentarer på kontrollantens bemærkninger vedrørende dokumentation for planlægningen anført følgende: "E2: Ja det er et ejendomsselskab og ja ejendommene tages op til dagsværdi og ja dette gøres på den mest saglige måde af en professionel ledelse for at sikre troværdig afrapportering til banken, med hvem der er et fælles ansvar for drift og udvikling. Da ledelsen er indsat af banken som troværdige og kompetente personer, har ledelsen derfor også et særligt ansvar for at leve op til denne opgave (indsat og betalt af banken – og derved ekstern og uafhængig af selskabet). Aflønningsformen er en styrkelse af ledelsens rolle og opdragsgiver. Ledelsen har åbenlyst ingen interesse i andet en troværdige informationer gennem troværdige samarbejdspartnere. Derfor er snakken om going concern heller ikke en relevant dialog, der henvises i øvrigt til "bemærkninger" i afsnittet "samlet vurdering af den kontrollerede sag. E3: Ikke enig i kontrollantens bemærkning. E9: Ja valuar er ledelsesudpeget, men hvem er ledelsen? Det er som tidligere omtalt en af banken indsat og betalt ledelse. Dette forhold er helt centralt. Når ledelsen, som er betalt af den største kreditor, banken, udfører sit arbejde er det for at opnå størst mulig sikkerhed ikke mindst i forhold til det væsentligste aktiv, ejendommene, derfor finder ledelsen (banken) en professionel leverandør, der kan give en saglig vurdering af værdien af ejendommene. Ledelsen har ikke selv denne kompetence og det vurderes at en lokal valuar har større kompetence en selskabets revisor, derfor har ledelsen (banken) valg en [nationalitet] valuar. Altså selskabets største kreditor har valgt en valuar, for at opnå sikkerhed for værdiansættelsen. Det er for os et stærkt revisionsbevis. E15: Det er vi selvsagt ikke enig i, der henvises til tidligere kommentar om værdiansættelse og om going concern."

Kontrollanten har som konklusion vedrørende gennemgangen af revisionsopgavens dokumentation for udførelsen af revisionsopgaven (punkt F) skrevet: "Gennemgangen gav anledning til ovenstående bemærkninger. Det er vores opfattelse, at der er tale om væsentlige fejl og mangler." Kontrollanten har svaret "Nej" til spørgsmål 1 - om primobalancen og eventuel fejlinformation heri. Kontrollanten har som bemærkning skrevet, at "Eventuelle handlinger udført i dattervirksomheder bør fremgå af modervirksomhedens planlægningsnotat, således at der ikke skal dokumenteres yderligere i modervirksomheden." Kontrollanten har svaret "Nej" til spørgsmål 6 - om fokusområdet regnskabsmæssige skøn. Kontrollanten har som bemærkning skrevet, at "Nedskrivningspligt for indre værdi ikke vurderet." Kontrollanten har svaret "Nej" til spørgsmål 8 - om fokusområdet regnskabsmæssige skøn vedrørende værdiansættelse af ejendomme. Kontrollanten har som bemærkning skrevet, at "Ses ikke dokumenteret at valuarvurderinger er

udfordret (udenlandske dattervirksomheders omarbejdede balance med optagelse af investeringsejendomme til dagsværdi). Kontrollanten har svaret "Nej" til spørgsmål 13 - om udførelse af revisionshandlinger fastlagt i planlægning. Kontrollanten har som bemærkning skrevet, at "Mangler for going concern forudsætningen samt målingen af kapitalandele i dattervirksomheder (indre værdi), som baseret på betydelige dagsværdimålinger i dattervirksomhederne."

Indklagede har som kommentarer på kontrollantens bemærkninger vedrørende dokumentation for udførelse af revisionsopgaven anført følgende: "Vi er ikke enige i konklusionen om at der er væsentlige fejl og mangler. ... F6: "Nedskrivningspligt for indre værdi ikke vurderet" det er rigtigt, men vi er usikker på hvad der menes og hvilken relevans det har i den konkrete sag? F8: Der er tidligere kommenteret på værdien af valuar vurderingen, og vi har i øvrigt vurderet ejendomsværdien og rapporten. ... F13: Der er ikke mangler for going concern, der er ovenfor redegjort for dette og det er dokumenteret at banken er med, så kan der ikke mangle noget i forhold til fortsat drift. Dagværdi er indregnet på baggrund af det af ledelsen/banken indhentet fra fagkyndig vurdering. Det er fremdeles vores opfattelse af eksternt dokumentation, fra fagkyndig, er en styrkelse af revisionsbevises. F15: ... Vi kan ikke være enige i at der er væsentlige fejl og mangler. Vi har ikke mange kunder som kan levere gennemarbejdet strategirapport og vi har ikke mange kunder, hvor banken er aktivt med og sikre driften for den kommende periode og vi har ikke mange som vælger at bruge penge på en ekstern vurdering af ejendommene. Alt dette gør selskabet, fordi der er en professionel ledelse indsat af banken. Der er kun et formål – at udtrykke de rette værdier – hverken mere eller mindre."

Kvalitetskontrollanten har som konklusion vedrørende gennemgangen af revisionsopgavens dokumentation for konklusion på revisionsopgaven (punkt G) skrevet: "Der henvises til øvrige afsnit. Det er vores opfattelse, at revisionen ikke er tilstrækkelig dokumenteret." Kontrollanten har svaret "Nej" til spørgsmål 2 - om afsluttende konklusion giver overblik over udført revision. Kontrollanten har som bemærkning skrevet, at "Jf. ovenstående om dagsværdimålinger og going concern." Kontrollanten har svaret "Nej" til spørgsmål 4 - om der er anvendt tilstrækkelige ressourcer. Kontrollanten har som bemærkning skrevet, at "Større fokus på væsentlige og kritiske områder."

Indklagede har som kommentarer på kontrollantens bemærkninger vedrørende dokumentation for konklusion på revisionsopgaven anført følgende: "Vi kan ikke være enige i at revisionen ikke er tilstrækkelig dokumenteret. G1: Vi er ikke enige, se tidligere kommentar. G4: Vi er ikke enige, se tidligere kommentar."

Kvalitetskontrollanten har som konklusion vedrørende gennemgangen af revisionsopgavens dokumentation for vurdering af going concern for revisionsopgaven (punkt H) skrevet: "Se bemærkningerne ovenfor. Det er vores opfattelse, at de udførte revisionshandlinger vedrørende going concern ikke opfylder kravene i henhold til ISA570, herunder især manglende stillingtagen til ledelsens planer..." Kontrollanten har svaret "Nej" til spørgsmål 1 - om begivenheder eller forhold, der kan rejse tvivl om evnen til at fortsætte driften. Kontrollanten har som bemærkning skrevet, at "To bestyrelsesmedlemmer er indsat af bankforbindelsen H. Der er indhentet en strategiplan for 2015-2017 for ejendoms-koncernen. Heri er anført, at aktiviteterne fortsættes med henblik på minimering af H's tab, herunder at koncernen klargøres til exit (samlet eller enkelt ejendomme) i 2017. Der redegøres for budgetter, sammensætningen af ejendomme og gæld. Sluttelig indstiller bestyrelsen til, at H godkender strategiplanen. Det ses ikke, at revisor har indhentet bekræftelse på H godkender bestyrelsens strategiplan. Revisor har dog i forbindelse med kontrollantens besøg indhentet skriftlig udtalelse fra banken (via bestyrelsen) på, at banken har afgivet mundtligt tilsagn om støtte i 2015. Bestyrelsesmødereferater burde endvidere blive gennemlæst, herunder efter statusdagen for drøftelser. Der bliver i revisionsdokumentationen ikke taget stilling til pålideligheden af de opstillede budgetter, herunder den samlede likviditetsskabelse fra driften i

ejendomsselskaberne (især fra det nytilkomne selskab). I 2014 -278,2 t.EUR og i B2015 71,2 t.EUR. Revisor mener, at dette er unødvendigt, da banken har godkendt købet. Efter kontrollanten opfattelse skal revisor foretage egen vurdering af den likviditetsskabelse, som fremgår af budgetterne med henblik på vurdering af realismen i likviditetsskabelsen og fastlægge risikoen for bristende forudsætninger, som alt andet lige vil have indflydelse på bankens videre engagement.”

Indklagede har som kommentarer på kontrollantens bemærkninger vedrørende dokumentation for udførelse af revisionsopgaven anført følgende: *”Vi er ikke enige i konklusionen. Vi er ikke enige i kontrollantens opfattelse af bankens rolle. Vi er ikke enige i kontrollantens opfattelse af ledelsens arbejde. Vi er ikke enige i betydningen af gennemlæsning af bestyrelsesmødereferater, henset til den udarbejdede strategirapport. Vi er ikke enige i kontrollantens kommentar om tilkøbte selskab, og kontrollantens manglende kendskab til dette K/S og forudsætningerne for denne handel, herunder bankens involvering og ledelsens historik i forhold til dette selskab. Vi er ikke enige i kontrollantens kommentar om likviditetsskabelse, det er et faktum at dette er et ejendomsselskab, hvor der modtages husleje hver måned, dette forhold er gældende på alle ejendomme også for den ny købte, størst udgift er rente og afdrag, som banken i det væsentligste står på mål for. Vi er ikke med på hvilke ”bristede forudsætninger”, som kan opstå som banken ikke er informeret om? Er det e[n] lejer der flytter? Er det en erhvervslejer som går konkurs og ikke kan betale husleje? Eller hvilken bristede forudsætninger, ville være væsentlige og overraskende for banken som ”vil have indflydelse på bankens videre engagement.”*

Indklagede har den 21. oktober 2015 underskrevet på arbejdsblad bilag 4.

Indklagede har i tilknytning hertil anført følgende: *”Efter vores opfattelse er der ingen going concern problemstillinger i denne her sag. Sagen er på mange måder en stærk sag, hvilket er begrundet i følgende forhold: 1) Banken har indsat en professionel ledelse, bestående af en tidligere statsautoriseret revisor og en advokat fra en anerkendt advokatfirma - 2) Der udarbejdes strategiplaner rækkende 3 år frem, seriøst udarbejdet, som danner grundlag for drift af virksomheden i samarbejde med banken, med hvem der er løbende kontakt og accept for strategi og udvikling - 3) Banken har i samarbejde med ledelsen foretaget opkøb for udvikling - 4) Banken medvirker aktivt med ikke kun drift men også investering og udvidelse af engagementet for derved at styrke selskabets drift. Ledelsen og banken har ingen tanker eller indikationer om andet end fælles arbejde til alles fordel. Vi er derfor uenige med kontrollanten. Vores revision er baseret på en vurdering af ledelsen og det produkt som ledelsen leverer, og vi har ikke fundet grundlag for at ledelsen ikke er kompetent og troværdige, tillige har ledelsen fået bankens accept, som efterfølgende er bekræftet skriftligt.”*

Vedrørende selskabet C A/S (revision):

Indklagede har den 22. maj 2014 afgivet revisorerklæring på årsrapporten for C A/S for regnskabsåret 2013 uden forbehold og uden supplerende oplysninger

Det fremgår blandt andet af årsrapporten, at årets resultat var 8.278.342 kr. (6.498.042 kr. i 2012), at balancesummen udgjorde 118.692.248 kr. (115.096.156 kr. i 2012), at kapitalandele i tilknyttede virksomheder udgjorde 43.661.497 kr. (0 kr. i 2012), at tilgodehavender i alt var på 74.239.933 kr. (114.061.524 kr. i 2012), at tilgodehavender fra igangværende arbejder for fremmed regning var på 7.057.028 kr. (2.575.668 kr. i 2012), at tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder udgjorde 36.796.449 kr. (87.663.321 kr. i 2012), og at egenkapital var på 49.913.876 kr. (51.635.533 kr. i 2012).

Der er endvidere fremlagt en række udskrifter fra indklagedes arbejds papirer. Der er ikke i sagsfremstillingen refereret herfra, men oplysningerne derfra har indgået i Revisornævnets sagsbehandling.

Erhvervsstyrelsen har oplyst, at der er afsagt konkursdekret over selskabet den 10. september 2015. Erhvervsstyrelsen har endvidere oplyst, at i modervirksomhedens (C1) balance indgår anlægsaktiver med 62.699 tkr., omsætningsaktiver med 1.379 tkr. Balancesum er 64.078 tkr, Egenkapitalen er 26.729 tkr. og kortfristede gældsforpligtelser er 36.349 tkr., heraf er 36.116 tkr. gæld til tilknyttede virksomheder.

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til bilag 4: Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave – fremgår under kontrollantens oplysning om den kontrollerede sag, at revisors valgte væsentlighedsniveau var 1.100.000 kr., og at selskabet er under regnskabsklasse C.

Kontrollanten har endvidere under overskrifterne væsentlige fejl blandt andet skrevet følgende: ”3. **Væsentlige fejl og mangler ved udførelse, dokumentation, konklusion:** Det er min vurdering, at der for delområderne kapitalandele i tilknyttede virksomheder, igangværende arbejder, vurdering af ledelsens planer for going concern ikke er udført tilstrækkeligt arbejde. **4. Væsentlige overtrædelser af erklæringsbekendtgørelsen, herunder om væsentlige overtrædelser af den relevante begrebsramme (f.eks. årsregnskabsloven) er afspejlet korrekt i revisors erklæring:** Det er min vurdering, at der er sket væsentlige overtrædelser af årsregnskabsloven – jf. konklusionen i afsnit A og revisor burde således have taget forbehold for disse overtrædelser i sin påtegning.”

Kontrollanten har som konklusion på gennemgangen af erklæringsemnet og den afgivne revisionspåtegning (punkt A og B) skrevet: ”1) Kunde er overtaget (midt i regnskabsafslæggelsesprocessen) – fra tidligere revisor grundet tidligere SR (nu ledende medarbejders skifte af arbejdsgiver). Revisor har således modtaget allerede opstillet årsregnskab fra tidligere revisor og har ikke i forbindelse med sin revision sikret, at årsregnskabet er opstillet og opfylder årsregnskabslovens bestemmelser. Gennemgangen af årsregnskabet gav således umiddelbart anledning til en række bemærkninger:

2) Anvendt regnskabspraksis; der ses ikke anvendt regnskabspraksis for væsentlige poster, som personaleomkostninger, kapitalandele indregning af resultat – og måling. Det er oplyst at selskabet anvender årsregnskabslovens § 32 mht. udeladelse af nettoomsætningen, men den er oplyst i resultatopgørelsen.

3) Hoved-nøgletal: Umiddelbart synes jeg der mangler Afkast af investeret kapital – set i forhold til virksomhedens aktiviteter.

4) Ledelsesberetningen er meget sparsom der indgår ikke forventninger til 2014, er der sket vurdering af usædvanlige begivenheder (køb af kapitalandele. Væsentlige forhold der har påvirket regnskabet?

5) Manglende noter: Personaleomkostninger, Kapitalandele, Periodeafgrænsningsposter, sambeskatningshæftelse.”

Indklagede har, som kommentarer til kontrollantens bemærkninger vedrørende erklæringsemnet og den afgivne revisionspåtegning anført følgende: ”... Ad 1) enig. Ad 2) enig. Ad 3) ja det er en mulighed. Ad 4) Ja, der er skrevet mere i Holdingselskabet, der er vel beskedne krav til ledelsesberetning? Ad 5) enig.

Kontrollanten har som konklusion vedrørende gennemgangen af det afgivne revisionsprotokollat (punkt C) skrevet, at ”Det er min vurdering, at tiltrædelsesprotokollat er udarbejdet i overensstemmelse med god revisorskik. Årsprotokollatet er meget kortfattet og jeg synes der er væsentlige mangler i revisionsprotokollen – herunder er der væsentlige regnskabsposter som kapitalandele, hvor resultatet af revision ikke er beskrevet.”

Indklagede har, som kommentar til kontrollantens bemærkninger vedrørende revisionsprotokollatet, anført følgende: *"Enig årsprotokollatet er kortfattet"*.

Kontrollanten har som konklusion på gennemgangen af revisionsopgavens dokumentation for planlægningen (punkt E) skrevet, at *"Umiddelbart virker planlægningsforløbet tilfredsstillende. For så vidt angår revisionen af de udvalgte områder, eksempelvis igangværende arbejder – synes jeg at de valgte handlinger burde udvises med stikprøvevis gennemgang af kontraktgrundlag. Se dog kommentar for revisors udførelse."* Kontrollanten har svaret "Ja" til spørgsmål 3 - focusområdet going concern. Kontrollanten har som bemærkning hertil skrevet, at *"Indledningsvis er vurderingen at virksomheden er going concern og der er ikke begivenheder, der kan rejse betydelig tvivl."*

Kontrollanten har svaret "Nej" til spørgsmål 11 - om planlægning af substanshandlinger for væsentlige grupper af transaktioner mv. Kontrollanten har som bemærkning hertil skrevet, at *"Det er min vurdering, at der mangler væsentlige revisionshandlinger for posterne igangværende arbejder (test af underliggende dokumentation, kontrakter mv.) Revision af kapitalandele og tilgodehavender i tilknyttede virksomheder indgår i planlægningen benævnt væsentlige, men jeg mener ikke de efterfølgende revisionshandlinger afdækker risici. Jf. kommentarer vedrørende revisors dokumentation for den udførte revision."* Kontrollanten har svaret "Nej" til spørgsmål 14 - om overvejelser om faglig konsultation. Kontrollanten har som bemærkning hertil skrevet, at *"kan ikke umiddelbart se om der er sket faglig konsultation – firma retningslinjer er ikke konkrete"*.

Indklagede har, som kommentarer til kontrollantens bemærkninger vedrørende dokumentation for planlægningen anført følgende: *"E1: Vi mener ikke der er udfordringer vedrørende kapitalandel og tilgodehavender i tilknyttede virksomheder. Igangværende arbejder er tidligere beskrevet."*

Kontrollanten har som konklusion på gennemgangen af revisionsopgavens dokumentation for udførelsen af revisionsopgaven (punkt F) skrevet: *"Det er min vurdering, at der ikke er tilstrækkelig dokumentation for udførelse af revisionsopgaven, jf. bemærkninger ovenfor. For så vidt angår kapitalandele, er det oplyst, at der er sket erhvervelse til indre værdi (fra moderselskabet). Der foreligger ikke dokumentation i arbejdsarkiv for erhvervelsen – og der fremgår ikke oplysninger herom i årsrapporten. Umiddelbart fremgår der ikke i moderselskabet til- og afgang af kapitalandele i denne størrelse. For så vidt angår tilgodehavender i tilknyttede virksomheder er der forelagt en afstemning af mellemværender mellem koncernselskaberne. Det er min vurdering, at der er tale om et betydeligt og væsentlig aktiv for selskabet, hvorfor værdiansættelse af tilgodehavende burde være omtalt i/omfattet af revisors dokumentation."*

Vedrørende kreditorer. Af arbejdspapirerne fremgår, at der i creditsaldoen er modregnet ca. t.kr. 12.000 – som ledelsens skøn over modtagne fakturaer, ledelsen mener er fremkommet ved overfakturering fra leverandørens side. Der konkluderes, at der er tale om en branchemæssig kutyme at der sker modregning. Jeg mener ikke der kan ske modregning af et sådant beløb i selskabets kreditorer – men at der skal ske en reklassifikation til andre tilgodehavender. Jeg formoder, at beløbet er opgjort baseret på ledelsen skøn (eller til aftalegrundlag), og da beløbet udgør en meget væsentlig post i årsregnskabet, bør der foreligge en stillingtagen til værdiansættelsen/tilstedeværelsen fra revisors side (uanset om der er sket modregning eller ej). Vedrørende going concern er der forelagt en analyse, der primært tager udgangspunkt i hidtidige præstationer og der ses ikke foretaget test/udfordring af de efter min vurdering væsentlige forudsætninger for den forventede likviditet, jf. endvidere bemærkninger i punkt H." Kontrollanten har til spørgsmål 2 - om focusområdet going concern - som bemærkning skrevet, at *"Sammenhæng likviditetsbudget til regnskab? Testet? I likviditetsbudget indgår poster som kreditorer med forfald ..1 år og kreditorer overforfald - er forudsætningerne for disse (og den fastsatte mulighed herfor) testet? Banken er tilsyneladende årsag til at selskabet begæres konkurs i 2014 - der ses ikke umiddelbart sket en vurdering af lånefaciliteter."* Kontrollanten har til spørgsmål 3 - om focusområdet indregning af indtægter/omsætning - som bemærkning skrevet, at *"Revision af*

igangværende arbejder - er der sket andet end forespørgsel til ledelsen og stikprøvevis gennemgang af løn og materialer - revisor burde efter min vurdering også revidere for tilstedeværelse og værdiansættelse, herunder revision til kontraktgrundlag." Kontrollanten har til spørgsmål 6 - om focusområdet regnskabsmæssige skøn - som bemærkning skrevet, at "Værdiansættelsen af kapitalandel; I årsregnskaberne for de pågældende kapitalandele fremgår at der er væsentlig usikkerhed omkring måling af ejendomme (eneste/væsentligste aktiver). Værdiansættelsen heraf "smitter" således af på dette årsregnskab - og da posten kapitalandele udgør en væsentlig del af selskabets balance, burde der efter min mening være sket oplysning i dette årsregnskab også om denne usikkerhed." Kontrollanten har til spørgsmål 7 - om focusområdet regnskabsmæssige skøn - som bemærkning skrevet, at "Der er ikke kommentarer eller anden dokumentation for revision af kapitalandele. Revisor er også revisor i de tilknyttede virksomheder - men der er sket betydelige værdireguleringer i året, herunder i forbindelse med en koncerntintern handel, baseret på en forudgående erhvervelse i moderselskabet. Erhvervelsen i nærværende selskab er efter det oplyste sket til indre værdi (pr ?). Moderselskabet har efter det oplyste erhvervet anparterne i regnskabsåret på baggrund af en anden højere ejendomsværdi. Jeg har ikke set dokumentation for pågældende handler i rev. Dokumentationen, herunder for revisions af værdiansættelsen af ejendomme i de underliggende selskaber. I forbindelse med kvalitetskontrollen har jeg fået udleveret en specifikation af kapitalandele for så vidt angår bogførte værdien ultimo og en oversigt over mellemregninger mellem koncernselskaberne, der viser at disse stemmer."

Kontrollanten har til spørgsmål 8 - om focusområdet regnskabsmæssige skøn - som bemærkning skrevet, at "Investeringsejendomme indgår som nævnt i kapitalandelene - men jf. bemærkninger ovenfor."

Indklagede har, som kommentarer til kontrollantens bemærkninger vedrørende dokumentation for udførelse af revisionsopgaven anført følgende: "F2 "- Der ses ikke umiddelbart sket en vurdering af lånefaciliteten" nej der var ikke noget behov og banken havde og har så rigeligt sikkerhed. Vi kunne ikke vide at banken ikke ville give arbejdsgaranti, da der var brug for denne, til trods for de mange sikkerheder. F6 ja, der er usikkerhed om måling af værdien af fast ejendom, det er blevet offentligt kendt efter finanskrisen, men derfor skal vi jo alligevel, trods denne usikkerhed, tage stilling. Det er gjort og regnskaberne er udformet med blank påtegning. Vi ved ikke om usikkerhed skal gentages i moderselskabet? Der er jo ikke taget forbehold eller givet supplerende oplysning, usikkerheden handler jo bare om den almindelige usikkerhed der er vedrørende værdiansættelse af fastejendom. F7: Datterselskaberne er revideret af os, med blank påtegning, hvad mere dokumentation er der brug for? F13: er der svaret ja eller nej? Der er ingen problemer med tilgodehavender i tilknyttede virksomheder eller med "I". Kommentar til kontrollantens konklusion: Tilgodehavender i tilknyttede virksomheder, synes ikke at give nogen problemer, de stemmer og der er positiv drift i selskaberne så der er ingen værdiansættelsesproblemer. Vedrørende going concern, ja så er der kigget tilbage, det er det bedste og mest sikre vi har. Det der ses når der kigges tilbage er meget sikkert og meget robust og i øvrigt meget stabilt. Når der så med dette udgangspunkt kigges frem, så ses der en rimelige fremskrivning af historien og derfor er der ikke fundet grundlag for at være nervøs for fremtiden. Det er også væsentlig at forstå historien for at kunne beskrive fremtiden. Historisk har der været et enorm negativt cash flow vedrørende I, denne aktivitet er afviklet og der er nu kun positive datterselskaber, som giver likviditet til koncernen. Også i dette lys, er der ro på fremtiden."

Kvalitetskontrollanten har vedrørende konklusion på gennemgangen af revisionsopgavens dokumentation for konklusion på revisionsopgaven (punkt G) skrevet: "Gennemgangen gav anledning til bemærkning..." Kontrollanten har svaret "Nej" til spørgsmål 1 - om den afsluttende konklusion giver overblik. Kontrollanten har som bemærkning hertil skrevet, at "Der foreligger et konklusionsnotat omhandlende den udførte revision, baseret på revisors identifikation af risici. Men

da jeg mener der er væsentlige mangler i revisionen, jf. ovenfor – så er det min vurdering, at det ikke afdækker de risici, der burde være identificeret." Kontrollanten har svaret "Ja" til spørgsmål 3 - om konklusionen indeholder opsummering om væsentlig fejlinformationer. Kontrollanten har som bemærkning hertil skrevet, at "Der ses alene foretaget 2 efterposteringer, indregning af resultatandele kapitalandele i tilknyttede virksomheder og en efterpostering vedrørende mellemregning med samme."

Kvalitetskontrollanten har som konklusion vedrørende gennemgangen af revisionsopgavens dokumentation for vurdering af going concern for revisionsopgaven (punkt H) skrevet: "Se bemærkningerne i punkt 6." Kontrollanten har til spørgsmål 4 - om årsag til konkurs - som bemærkning skrevet, at "Ifølge revisor har banken efterfølgende opsagt sin kredit til selskabet, og ikke ønsket at stille de for nye projekter nødvendige arbejdsгарantier." Kontrollanten har til spørgsmål 5 - om begivenhed, der førte til rekonstruktionsbehandlinger - som bemærkning skrevet, at "Der indledes rekonstruktionsforhandlinger i oktober 2014 og selskabet begæres konkurs i september 2015." Kontrollanten har til spørgsmål 6 - om indikationer på forestående konkurs eller rekonstruktion - som bemærkning skrevet, at "På erklæringstidspunktet i maj måned 2014 foreligger der drifts- og likviditetsbudget for 2014 udvisende umiddelbart en positiv likviditet for det kommende regnskabsår. Af det foreliggende drifts- og likviditetsbudget synes jeg umiddelbart, at der fremgår nogle poster, der efter min vurdering bør testes/udfordres af revisor. Der er tale om et årsbudget, hvori der fremstår forudsætning om opretholdelse/finansiering via kreditorer med overforfald (t.kr. 10.000) og kreditorer med forfald udover 1 år (t.kr. 17.000) også ultimo budgetåret udgør en betydelig størrelse, nemlig i alt t.kr. 25.000 – jeg har ikke kunnet se at disse forudsætninger er blevet udfordret og mener at der umiddelbart må være tale om væsentlige forudsætninger for en opretholdelse af likviditeten. Herudover kan jeg heller ikke se, at de angivne primotal i likviditetsbudgettet – umiddelbart hænger sammen med det endelige regnskab. Jeg er klar over, at der ved budgetlægning er tale om en anden proces end regnskabsudarbejdelse, men revisor burde efter min mening have kommenteret/forholdt sig til likviditetsbudgettet. Selskabet har en driftskredit i dette selskab på t.kr. 12.000 – men denne kredit skal tilsyneladende vurderes i sammenhæng med øvrige af koncernen omfattede selskaber - hvorfor det ville være hensigtsmæssigt, at revisor også havde belyst dette (og eventuelle sikkerhedsstillelser i koncernen osv. i sine arbejdsrapporter, således at der er en dokumenteret stillingtagen til at selskabet har de nødvendige lånefaciliteter til rådighed (sammen med ovenstående kreditfaciliteter hos kreditorerne)."

Indklagede har, som kommentarer på kontrollantens bemærkninger vedrørende vurdering af going concern anført følgende: "Der er ikke noget lettere end at kigge i bakspejlet. Der var ingen misligholdelse pr underskriftstidspunktet, ja der var overforfaldne kreditorer, men der blev tjent penge hver dag og der blev derfor også betalt regninger hver dag. Det var ikke den løbende kredit som gav problemer efterfølgende, det var en arbejdsгаранти, og hvorfor den pludselig skulle give problemer i forhold til en god sag, det er der ingen der før eller nu har været i stand til at svare på. Jeg har det nok lige som med finanskrisen, før kunne ingen se, efter kunne nogen se bedre og mange kunne i hvert fald, fortælle hvad man ikke skulle have gjort. Nå ja, så var der jo også lige det med fast ejendom, det var fantastisk før krisen, alle skulle have mursten og alle kunne låne, dagen efter var man noget på den, hvis man havde mursten. Ingen kunne nu huske, hvem og hvorfor der var ydet lån til disse mursten. C har stiftet nyt selskab har købt dette ud af konkursboet og det nye selskab forventer at tjene 1.5 mill. i 2015, for de fortsætter jo bare deres gode sunde forretning – nu dog uden bank. Ejendommene som selskabet ejede gennem datterselskaberne er fortsat i kurators varetægt, der ligger de godt og tjener dagligt penge til konkursboet. Alt er sådant set fint. Selskabet (det nye C) bor i øvrigt på samme adresse som det gamle selskab. De bruger fortsat det samme gode system til styring af igangværende arbejder og det er stadigvæk de samme dygtige

medarbejdere som sælger, styrer og bogfører. Der er stadig forundring over det der skete, men de er videre og har det godt – for de bygger fortsat på et sundt forretningsgrundlag.”

Indklagede har den 21. oktober 2015 underskrevet på arbejdspapir bilag 4.

Indklagede har i tilknytning hertil anført følgende: *”Kommentar til ovenstående:*

Ad 3) Det er vores opfattelse at der på delområdet kapitalandele i tilknyttede virksomheder er udført tilstrækkeligt arbejde, idet der foreligger to reviderede regnskaber for kapitalandele i tilknyttede virksomheder. Disse regnskaber har betydelig egenkapital og positiv ordinær drift og positiv likviditet, samt blank påtegning.

Igangværende arbejde er revideret ud fra systemet, som er meget velfungerende og har været anvendt i mange år. Herudover er der henset til ledelsens kompetence og erfaring med drift og opfølgning. Internt er der 3 personer involveret i den løbende opgørelse af igangværende arbejder som opdateres løbende og som opgøres hver måned i forbindelse med normal månedsafslutning. Så der er internt meget fokus på dette område, hvilket også kan ses af vores dokumentation. Vi har været listen igennem og har drøftet denne med økonomi chefen.

Ledelsen har ingen planer i forhold til going concern. Ledelsen driver en overskudsgivende virksomhed, og har gjort dette i mange år, hvilke fremgår af selskabets regnskaber. Selskabet tjener penge og selskabet har forventning (ifølge budget) om også at tjene penge i det kommende regnskabsår. Selskabet skaber likviditet i selskabet og i øvrige koncernselskaber, så ledelsen driver forretningen som de hele tiden har gjort og dette med succes.

Havde ledelsen vidst bedre, som vi nu alle gør efter konkursen, skulle ledelsen måske ikke have givet banken så meget pant, så banken reelt stod med hele aktivsiden og kunne bestemme. Der var ikke aktiver som banken ikke havde sats sig på, så gjorde virksomheden ikke som banken ville, så havde selskabet ikke noget valg. Det tænkte revisor og ledelsen ikke over, da alt gik vel. I bagklogskabens klare lys. ...”

I en skrivelse af 9. januar 2017 til indklagede fra Erhvervsstyrelsen har styrelsen fremsendt høring i sagen, hvoraf det blandt andet fremgår, at styrelsen havde til hensigt at indbringe indklagede for Revisornævnet.

I en mail af 13. februar 2017 har indklagede fremsat sine bemærkninger. Følgende fremgår:

”... Vedrørende C A/S.

Selskabet gik konkurs og dette forhold anfægtes, af kvalitetskontrollanten, ikke at være kommet tilstrækkeligt til udtryk i arbejdspapirerne eller i påtegningen. Begrundelse for dette er, at selskabet levede og havde det godt. Der var en stærk ledelse og der blev hvert år leveret pæne overskud, ca. 10 mill om året, og der var tillige en betydelig egenkapital. Selskabets risiko var I, men dette var solgt fra og der var herefter kun sunde enheder i koncernen. Selskabet gik, til trods for dette, alligevel konkurs. Hvorfor? Det svar er stadig ubesvaret, bortset fra at banken ikke ville være med mere. Ingen ”røde” flag – ingen indikationer på usikkerhed om fortsat drift. Så langt så godt. Når kontrollanten vælger at kigge frem, så kan vi også gøre det samme. C A/S, Nu C2 A/S lever godt, og har med samme profil og forretningsmæssige tilgang til markedet, samme ledelse og næsten samme navn, fortsat de gode takter og har de seneste to år tjent gode penge og har positiv likviditet samt stigende omsætning. Regnskaberne for de sidste 2 år vedhæftes til information. Vurderingen af ledelsen og deres evne til, at drive en god og sund forretning er således igen bekræftet. Hvorfor lukkede banken så forretningen? Det vides ikke, men det kan konstateres, at banken nu har gjort det muligt for K at købe en af ejendommene tilbage, med en god finansiering, så måske banken har lidt ”dårlig

samvittighed” og med denne handel siger undskyld – det vides ikke, men det virker påfaldende. Banken mistede selvfølgelig ikke noget ved konkursen, det var alene aktionærerne og øvrige kreditorer som led tab. Regnskabet for L vedhæftes. Vi er fortsat af den opfattelse, at der ikke skal tages forbehold for fortsat drift i en god og sund virksomhed, med høj indtjening, solid egenkapital og en stærk ledelse. En banks uforklarlige handling kan ikke forudsiges.

Vedrørende B

B lever fortsat og har det fortsat godt. Det er ikke særligt overraskende, henset til aftalen med banken og henset til den ledelse, som banken selv har udvalgt og indsat. Ledelsen har høj kompetence og indsigt i det forretningsområde, som selskabet er beskæftiget med. Det har efterfølgende vist sig (efteråret 2016), at den omtalte ejendom nu er solgt og dette til en pris som væsentligt overstiger den bogførte værdi. Selskabets egenkapital er herefter stort set reetableret, helt i tråd med bankens og ledelsens langsigtede strategi om at skabe en sund drift. Det er fortsat vores opfattelse, at der ikke skal tages forbehold for fortsat drift, når der foreligger en strategiplan, som følges og som er godkendt af banken (strategiplan indirekte skrevet af bankens folk, bestyrelsen indsat af banken).

For så vidt angår forholdet om fortsat drift i de to selskaber er det fremdeles vores opfattelse, at der ikke var grundlag for modificering af påtegningen.

For så vidt angår øvrige forhold henvises til vores tidligere bemærkninger.

...”

Ved skrivelse af 28. februar 2017 har Erhvervsstyrelsen herefter truffet afgørelse, herunder om indbringelse af indklagede for Revisornævnet.

Parternes bemærkninger:

Klager har til støtte for klagepunkt a vedrørende årsregnskabet for selskabet B ApS for regnskabsåret 2014 om indklagedes planlægning anført, at indklagede i sin planlægning har omtalt, at selskabets strategi er indtjening via værdireguleringer i datterselskaberne samt, at indklagede har vurderet, at kapitalandele i tilknyttede virksomheder er en væsentlig regnskabspost, men indklagede ikke i sin planlægning forholdt sig til, at der er tale om en regnskabspost, som indeholder væsentlige regnskabsmæssige skøn, og indklagede har ej heller planlagt, udformet eller udført revisionshandlinger, der på passende vis har afdækket de tilknyttede revisionsmål.

Klager har videre anført, at alle datterselskaberne er selskaber, der ejer ejendomme, som er indregnet og målt til dagsværdi i datterselskabernes regnskaber. Revisor har ikke i sin planlægning dokumenteret at have forholdt sig til værdierne, hvormed ejendommene er indregnet i årsregnskabet. Indklagede har endvidere ikke dokumenteret at have forholdt sig til kompetencer og uafhængighed hos de valuarer, som var udpeget og benyttet af ledelsen til at værdisætte de pågældende ejendomme i datterselskaberne. Til indklagedes bemærkning - om, at den indsatte ledelse ikke selv havde denne kompetence og derfor havde valgt en [nationalitet] valuar - har klager anført, at denne omstændighed ikke friholder en revisor fra at skulle forholde sig til valuarens kompetencer samt til at skulle tage stilling til de værdier, valuaeren er nået frem til.

Klager har videre gjort gældende, at indklagede ikke i planlægningen har taget stilling til, hvilke forhold, der eventuelt måtte knytte sig til det [nationalitet] selskab, som bliver indarbejdet i årsregnskabet. Indklagede har således ikke taget stilling til kompetencerne hos den revisor, der har

udarbejdet regnskabet for det [nationalitet] datterselskab, og ej heller dokumenteret at have gjort sig overvejelser om eventuelle reguleringer eller relevante revisionshandlinger, som burde have været udført for, at indklagede kunne opnå tilstrækkeligt revisionsbevis for indregning og måling af det [nationalitet] datterselskab.

Klager har videre anført, at indklagede ikke i sine arbejdsrapporter vedrørende planlægning har forholdt sig tilstrækkeligt til going concern, og at indklagede ikke har planlagt revisionshandlinger relateret hertil.

Klager har vedrørende årsregnskabet for selskabet B ApS for regnskabsåret 2014 om indklagedes dokumentation af revision af kapitalandele anført, at det ikke fremgår af indklagedes arbejdsrapporter, at indklagede har forholdt sig til størrelsen af de indregnede underbalancer i dattervirksomhederne. Indklagede har i således ikke forholdt sig til, at alle dattervirksomhederne er indregnet netto som hensatte forpligtelser, hvilket vil sige, at der i årsregnskabet er sket modregning mellem dattervirksomhederne med positiv indre værdi og dattervirksomheder med negativ egenkapital. Ifølge selskabets anvendte regnskabspraksis indregnes kapitalandele med negativ indre værdi under hensatte forpligtelser i det omfang, modervirksomheden har en retlig eller en faktisk forpligtelse til at dække en underbalance i datterselskabet. Indklagede har ikke dokumenteret, at han har forholdt sig til omfanget af B ApS' hæftelse over for datterselskaberne eller i øvrigt forholdt sig til indregning og måling heraf. Til indklagedes bemærkning - om, at han er usikker på, hvad kvalitetskontrollanten har ment med, at nedskrivningspligt for indre værdi ikke er vurderet, og hvilken relevans dette har i den konkrete sag - har klager henvist til en kommentar til årsregnskabslovens § 43 a, hvoraf det fremgår, at en modervirksomheds hæftelse for en dattervirksomheds forpligtelser er begrænset til den indskudte kapital. I situationer, hvor moderselskabet hæfter ubegrænset, fx på grund af en garantistillelse, skal der indregnes et tab, som yderst sjældent vil svare til den regnskabsmæssige underbalance. Det forventede tab må dermed opgøres og hensættes efter de almindelige regler.

Klager har på denne baggrund gjort gældende, at indklagede burde have planlagt og dokumenteret udførte handlinger med det formål vurdere måling af de indregnede dattervirksomheder. Klager har videre henvist til, at ifølge årsrapporten udgjorde resultat 14,7 mio. kr., og at indtægter af kapitalandele i tilknyttede virksomheder udgjorde 15,1 mio. kr. B ApS' resultatopgørelse var derfor væsentligt påvirket af regulering af kapitalandele i tilknyttede virksomheder, herunder den foretagne indregning samt måling.

Til det af indklagede anførte - om, at han har vurderet ejendomsværdien og rapporten - har klager anført, at der ikke var fremlagt dokumentation herfor i indklagedes arbejdsrapporter, herunder dokumentation for, at indklagede havde udøvet professionel skepsis eller havde forholdt sig til de væsentlige forudsætninger, som værdierne var indregnet på baggrund af.

Klager har vedrørende årsregnskabet for selskabet B ApS for regnskabsåret 2014 om indklagedes dokumentation af revision af going concern til det af indklagede anførte - om, at koncernens strategiplan var gennemgået, at værdiansættelserne var drøftet med ledelsen, at selskabets overlevelse fortsat var betinget af, at selskabets bank stillede den fornødne likviditet til rådighed, og at der ikke var mangler vedrørende going concern, hvilket er dokumenteret ved, at banken "er med" - bemærket, at den omstændighed, at selskabets ledelse i samråd med banken arbejdede på at afvikle selskabets aktiviteter med henblik på at mindske bankens tab, må sidestilles med, at der på tidspunktet for aflæggelsen af regnskabet har været betydelig usikkerhed forbundet med selskabets fortsatte drift. Derfor skulle indklagede, jf. ISA 570, foretage yderligere revisionshandlinger. Klager henviser videre til, at der bortset fra en efterfølgende indhentet bekræftelse fra banken på, at banken vil stille den fornødne likviditet til rådighed for det kommende års drift, er det ikke

dokumenteret, at der var udført handlinger eller taget stilling til going concern i indklagedes arbejdsrapporter. Indklagede har fx ikke dokumenteret at have forholdt sig til pålideligheden af budget samt forecast udarbejdet af ledelsen, ligesom indklagede ikke havde taget stilling til, hvorvidt han mente, at ledelsen tilstrækkeligt havde omtalt væsentlige usikkerheder i årsregnskabet.

Klager har vedrørende årsregnskabet for selskabet B ApS for regnskabsåret 2014 om indklagedes kommunikation gjort gældende, at indklagede ikke har kommunikeret om væsentlige forhold vedrørende revisionen til ledelsen, herunder forhold vedrørende det [nationalitet] datterselskab, dagsværdireguleringen af investeringsejendomme og going concern. Klager har i tilknytning hertil bemærket, at et af formålene med, at forhold skal kommunikeres til ledelsen, er, at omtalen skal omfatte revisors stillingtagen og eventuelle konklusion herpå.

Klager har på denne baggrund samlet gjort gældende, at indklagede ved sin revision af årsregnskabet for 2014 for B ApS ikke har foretaget tilstrækkelig planlægning og ikke har dokumenteret at have udført tilstrækkelige revisionshandling, der kunne begrunde, at der blev afgivet en blank revisorerklæring, ligesom indklagede ikke havde kommunikeret på tilstrækkelig vis til ledelsen. Herved har indklagede tilsidesat god revisorskik.

Klager har vedrørende årsregnskabet for selskabet C A/S for regnskabsåret 2013 om indklagedes planlægning anført, at indklagede ikke på tilstrækkelig vis havde planlagt substanshandling vedrørende revision af væsentlige områder, herunder igangværende arbejder, kapitalandele og tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder.

For så vidt angår dokumentation af revision af igangværende arbejder har klager anført, at regnskabsposten udelukkende er revideret ved forespørgsel til ledelsen samt en stikprøvevis gennemgang af løn og materialer. Klager har i denne forbindelse bemærket, at idet der er tale om en væsentlig regnskabspost, er det ikke tilstrækkeligt blot at drøfte listen over igangværende arbejder med økonomichefen. Indklagede burde i stedet have efterprøvet grundlaget for indholdet af listen, herunder ved at foretage test af underliggende dokumentation og kontrakterne samt ved at gennemgå og tage stilling til værdiansættelsen af de igangværende arbejder. Klager har i forlængelse heraf bemærket, at indklagede ikke har forholdt sig til hverken indhold eller præsentation af et skønnet beløb vedrørende modtagne fakturer fra leverandører, som ledelsen mener, er fremkommet ved overfakturering fra leverandøren side, og som er modregnet i regnskabsposten "kreditorer".

For så vidt angår dokumentation af revisionen af kapitalandele har klager anført at C A/S' to dattervirksomheder er tilgået i regnskabsåret i forbindelse med en koncerntintern handel baseret på en forudgående erhvervelse i moderselskabet. Klager har videre anført, at det er oplyst, at dattervirksomhederne er erhvervet til indre værdi fra moderselskabet. De 2 dattervirksomheder ejer ejendomme, som er indregnet og målt til dagsværdi. I årsregnskaberne for dattervirksomhederne fremgår det af noterne, at der er væsentlig usikkerhed vedrørende måling af ejendommene. Klager gør i denne forbindelse gældende, at indklagede ikke har dokumenteret at have forholdt sig til de værdier, hvormed datterselskaberne er indregnet i årsregnskabet. Klager har i tilknytning hertil henvist til, at regnskabsposten udgør 37 % af balancesummen.

For så vidt angår dokumentation af revisionen af tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder har klager oplyst, at denne regnskabspost på 36,7 mio. kr. udgør 31 % af balancesummen og, at beløbet hovedsagelig består af et tilgodehavender hos moderselskabet. Moderselskabets aktiver består af anlægsaktiver for 62,7 mio. kr., som primært består af kapitalandele i C A/S, øvrige mindre kapitalandele og investeringsejendomme samt omsætningsaktiver for 1,4 mio. kr. Der er udelukkende foretaget afstemning af mellemværender med koncernselskaberne. Klager gør på

denne baggrund gældende, at indklagede burde have forholdt sig til værdiansættelsen af tilgodehavender hos moderselskabet.

Vedrørende dokumentation af revision af going concern i C A/S har klager anført, at indklagede ikke har dokumenteret at have foretaget gennemgang af forudsætninger for budgettet samt foretaget en vurdering af lånefaciliteter. Til det af indklagede anførte - om, at indklagede fortsat er af den opfattelse, at der ikke skal tages forbehold for fortsat drift i en god og sund virksomhed, med høj indtjening, solid egenkapital og en stærk ledelse, samt at en banks uforklarlige handling ikke kan forudsiges - har klager anført, at der samlet set ikke var planlagt tilstrækkelige revisionshandlinger vedrørende revision af væsentlige områder, og at der herudover ikke var udført tilstrækkelige revisionshandlinger, der kunne begrunde, at indklagede afgav en blank revisorerklæring på årsregnskabet for C A/S for 2013.

Klager har i tilknytning til revisionen af going concern vedrørende såvel årsrapporten for B ApS for regnskabsåret 2014 som årsrapporten for C A/S for regnskabsåret 2013 præciseret, at klagepunktet angår, at indklagede ikke har planlagt og ikke har dokumenteret at have udført tilstrækkelige revisionshandlinger, som kan begrunde afgivelse af en blank revisorerklæring. Klagen angår således ikke manglende forbehold for going concern, men alene den omstændighed, at indklagede ikke har dokumenteret at have udført tilstrækkelige revisionshandlinger.

Klager har i denne forbindelse vedrørende going concern i de to enkeltsager videre anført, at indklagede ikke har dokumenteret at have taget stilling til forudsætninger i budgetter samt tilkendegivelser vedrørende den fornødne likviditet. Klager har hertil videre bemærket, at det ikke er tilstrækkeligt at konstatere, at ledelsen er kompetent eller "stærk" uden, at revisor samtidig forholder sig med den fornødne professionelle skepsis til det af ledelsen fremlagte materiale.

På baggrund af ovenstående har klager herefter konkluderende gjort gældende, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, ved afgivelse af revisionspåtegninger på årsregnskaberne for henholdsvis B ApS for 2014 og C A/S for 2013, idet planlægningen var utilstrækkelig, og idet der ikke var dokumentation for, at der var udført tilstrækkelige revisionshandlinger, der kunne begrunde de afgivne revisionspåtegninger. Endvidere var der ikke kommunikeret tilstrækkeligt til ledelsen vedrørende væsentlige forhold i årsregnskabet for B ApS for 2014.

Klager har i det hele også henvist til ISA 200, afsnit 15, ISA 230, afsnit 5 og 8, ISA 260, afsnit 9, 16 og 23, ISA 500, afsnit 8, ISA 540, afsnit 8c og afsnit 15, litra b, ISA 570, afsnit 9, 10, jf. ISA 315, 11 og 16 samt årsregnskabslovens § 43a og § 47.

Klager har til støtte for klagepunkt b vedrørende årsregnskabet for C A/S for regnskabsåret 2013 anført, at der er konstateret flere overtrædelser af årsregnskabsloven, herunder manglende oplysninger i afsnittet vedrørende den anvendte regnskabspraksis samt manglende noteoplysninger. På baggrund af de konstaterede fejl og mangler vedrørende præsentationen i den omhandlede erklæringsopgave, har indklagedes kontrol af overholdelsen af den regnskabsmæssige begrebsramme ikke har været tilstrækkelig. Klager har i denne forbindelse anført, at klager har lagt vægt på det samlede antal fejl og mangler.

Klager har på denne baggrund gjort gældende, at indklagede har overtrådt god revisorskik jf. revisorlovens § 16 ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C for 2013.

Indklagede har for sit vedkommende i det hele henvist til sit høringsvar af 13. februar 2017 til Erhvervsstyrelsen.

Revisornævnets begrundelse og afgørelse:

Det følger af §§ 12 og 13, stk. 1, i lov nr. 631 af 8. juni 2016 om ændring af revisorloven og forskellige andre love, der trådte i kraft den 17. juni 2016, at kvalitetskontroller, der er iværksat efter revisorlovens § 29 som affattet ved lov nr. 468 af 17. juni 2008, og hvor der er gennemført kvalitetskontrolbesøg før lovens ikrafttræden, behandles efter de hidtil gældende regler. Denne sag behandles derfor efter de før den 17. juni 2016 gældende regler.

Revisornævnet lægger ved sin afgørelse de fremlagte erklæringer og dokumenter til grund, herunder kvalitetskontrollantens erklæring og arbejdsrapporter, hvor også de af indklagede fremlagte udfærdigede arbejdsrapporter forefindes. Revisornævnet finder endvidere at kunne lægge Erhvervsstyrelsens oplysninger om datterselskabernes regnskaber til grund, selv om årsregnskaberne ikke er vedlagt som dokumentation, idet indklagede ikke har bestridt disse oplysninger, herunder regnskabsposternes størrelser.

Klagepunkt a

Revisornævnet lægger for så vidt angår selskabet B ApS for regnskabsåret 2014 vedrørende indklagedes planlægning til grund, at indklagede i sin planlægning har omtalt, at selskabets strategi er indtjening via værdireguleringer i datterselskaberne samt, at indklagede har vurderet, at kapitalandele i tilknyttede virksomheder er en væsentlig regnskabspost, men at det ikke i indklagedes dokumentation fremgår, at indklagede i sin planlægning har forholdt sig til, at denne regnskabspost - der overstiger det af indklagede valgte væsentlighedsniveau - indeholder væsentlige regnskabsmæssige skøn. Nævnet lægger videre til grund, at det ikke fremgår af dokumentationen for planlægning, at indklagede har planlagt, udformet eller udført revisionshandlinger, der - relevant - har afdækket de tilknyttede revisionsmål. Revisornævnet har ved sin afgørelse lagt vægt på, at datterselskaberne er selskaber, der ejer ejendomme, som er indregnet og målt til dagsværdi i datterselskabernes regnskaber, og at indklagede ikke i sin planlægning har dokumenteret at have forholdt sig til de værdier, hvormed dattervirksomhederne er indregnet med i årsregnskabet, ligesom det ikke fremgår som dokumenteret, at indklagede har forholdt sig til kompetencer og uafhængighed hos de valuarer, som var udpeget og benyttet af ledelsen til at værdisætte ejendomme i datterselskaberne. For så vidt angår det [nationalitet] selskab har Revisornævnet endvidere lagt vægt på, at indklagede ikke i sin planlægning har dokumenteret at have taget stilling til, hvilke forhold, der eventuelt måtte knytte sig til det [nationalitet] selskab, som er indarbejdet i årsregnskabet, herunder fx ikke taget stilling til kompetencerne hos den revisor, der har udarbejdet regnskabet for det [nationalitet] datterselskab, og herunder fx dokumenteret overvejelser om eventuelle reguleringer eller relevante revisionshandlinger, som kunne og burde have været udført for, at indklagede kunne opnå tilstrækkeligt revisionsbevis for indregning og måling af det [nationalitet] datterselskab. Revisornævnet har endelig lagt vægt på, at indklagede ikke i sine arbejdsrapporter vedrørende planlægning har dokumenteret at have forholdt sig tilstrækkeligt til going concern, herunder ikke har planlagt revisionshandlinger relateret hertil.

Revisornævnet finder det bevist vedrørende årsregnskabet for selskabet B ApS for regnskabsåret 2014 for så vidt angår indklagedes dokumentation af revision af kapitalandele - der angår en væsentlig post i regnskabet og over det af indklagede valgte væsentlighedsniveau - at det ikke fremgår af indklagedes arbejdsrapporter, at indklagede har forholdt sig til størrelsen af de indregnede underbalancer i dattervirksomhederne. Indklagede har således ikke forholdt sig til, at alle dattervirksomhederne er indregnet netto som hensatte forpligtelser, hvilket vil sige, at der i

årsregnskabet er sket modregning mellem dattervirksomhederne med positiv indre værdi og dattervirksomheder med negativ egenkapital. Ifølge selskabets anvendte regnskabspraksis indregnes kapitalandele med negativ indre værdi under hensatte forpligtigelser i det omfang, modervirksomheden har en retlig eller en faktisk forpligtigelse til at dække en underbalance i datterselskabet, og indklagede har ikke dokumenteret, at han har forholdt sig til omfanget af selskabets hæftelse over for datterselskaberne, eller i øvrigt forholdt sig til indregning og måling heraf.

Revisornævnet finder det bevist vedrørende årsregnskabet for selskabet B ApS for regnskabsåret 2014 for så vidt angår indklagedes dokumentation af revision af going concern bevist, at indklagedes dokumentation for planlægning af revisionen og indklagedes dokumentation for udførte revisions handlinger ikke har været tilstrækkelige. Revisornævnet har ved sin afgørelse lagt vægt på, at det forhold, at selskabet i samråd med bank arbejdede på at afvikle selskabets aktiviteter med henblik på at mindske bankens tab, må sidestilles med, at der på tidspunktet for aflæggelsen af regnskabet var betydelig usikkerhed forbundet med selskabets fortsatte drift, og derfor skulle indklagede have foretaget yderligere revisions handlinger, fx forholdt sig til pålideligheden af budget samt forecast udarbejdet af ledelsen, og fx taget stilling til, hvorvidt indklagede vurderede, at ledelsen tilstrækkeligt havde omtalt væsentlige usikkerheder i årsregnskabet.

Revisornævnet finder det bevist vedrørende årsregnskabet for selskabet B ApS for regnskabsåret 2014 for så vidt angår indklagedes kommunikation til ledelsen, at indklagede ikke har dokumenteret sin kommunikation, herunder sin egen stillingtagen, om væsentlige forhold vedrørende revisionen til ledelsen, herunder forhold vedrørende det [nationalitet] datterselskab, dagsværdireguleringen af investeringsejendomme og going concern.

Ved ikke ved sin revision af årsregnskabet for 2014 for B ApS at have foretaget tilstrækkelig planlægning og ikke at have dokumenteret at have udført tilstrækkelige revisions handlinger, der kunne begrunde, at der blev afgivet en blank revisorerklæring, og ved ikke at have dokumenteret en tilstrækkelig kommunikation til ledelsen indeholdende egen stillingtagen, har indklagede overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og herved tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Revisornævnet finder det bevist vedrørende årsregnskabet for selskabet C A/S for regnskabsåret 2013 for så vidt angår planlægning, at indklagede ikke på tilstrækkelig vis havde planlagt substans handlinger vedrørende revision af væsentlige områder, herunder igangværende arbejder, kapitalandele og tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder.

For så vidt angår dokumentation af revision af igangværende arbejder, der er en væsentlig regnskabspost og over det af indklagede valgte væsentlighedsniveau, finder Revisornævnet det bevist, at indklagede alene har dokumenteret, at regnskabsposten udelukkende er revideret ved forespørgsel til ledelsen samt en stikprøvevis gennemgang af løn og materialer. Revisornævnet finder, at indklagede fx burde have efterprøvet grundlaget for indholdet af listen, herunder ved at foretage test af underliggende dokumentation og kontrakterne samt ved at gennemgå og tage stilling til værdiansættelsen af de igangværende arbejder, og at indklagede fx burde have forholdt sig til indhold eller præsentation af et skønnet beløb vedrørende modtagne fakturer fra leverandører, som ledelsen mente var fremkommet ved overfakturering fra leverandøren side, og som er modregnet i regnskabsposten "kreditorer".

For så vidt angår dokumentation af revisionen af kapitalandele, der er en væsentlig regnskabspost svarende til 37 % af balancesummen og over det af indklagede valgte væsentlighedsniveau, lægger Revisornævnet til grund som anført af klager, selskabet C A/S' to dattervirksomheder er tilgået i

regnskabsåret i forbindelse med en koncernintern handel baseret på en forudgående erhvervelse i moderselskabet samt, at dattervirksomhederne er erhvervet til indre værdi fra moderselskabet. Nævnet lægger videre til grund, at de 2 dattervirksomheder ejer ejendomme, som er indregnet og målt til dagsværdi samt, at det i årsregnskaberne for dattervirksomhederne fremgår af noterne, at der er væsentlig usikkerhed vedrørende måling af ejendommene. Revisornævnet finder det bevist, at indklagede ikke har dokumenteret at have forholdt sig til de værdier, hvormed datterselskaberne er indregnet i årsregnskabet.

For så vidt angår dokumentation af revisionen af tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder, der er en væsentlig regnskabspost svarende til 31 % af balancesummen og over det af indklagede valgte væsentlighedsniveau, lægger Revisornævnet til grund som anført af Erhvervsstyrelsen, at beløbet hovedsagelig består af et tilgodehavender hos moderselskabet samt, at moderselskabets aktiver består af anlægsaktiver for 62,7 mio. kr., som primært består af kapitalandele i C A/S, øvrige mindre kapitalandele og investeringsejendomme samt omsætningsaktiver for 1,4 mio. kr. Revisornævnet finder det bevist, at indklagede alene har foretaget afstemning af mellemværender med koncernselskaberne, men ikke forholdt sig til værdiansættelsen af tilgodehavender hos moderselskabet.

Vedrørende dokumentation af revision af going concern finder Revisornævnet det bevist, at indklagede ikke har dokumenteret at have foretaget gennemgang af forudsætninger for budgettet samt dokumenteret at have foretaget en vurdering af lånefaciliteter.

Ved ikke ved sin revision af årsregnskabet for 2014 for C A/S at have foretaget tilstrækkelig planlægning og ikke at have dokumenteret at have udført tilstrækkelige revisionshandling, der kunne begrunde, at der blev afgivet en blank revisorerklæring, har indklagede overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og herved tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Klagepunkt b

Klager har formuleret klagepunktet således:

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

Selve klagen er således ikke konkretiseret.

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

Da hverken klagen som sådan eller den af klager beskrevne begrundelse for klagepunkterne er konkretiseret og beskrevet for Revisornævnet, der ikke ud fra en faktisk beskrivelse skal formulere en klages konkrete indhold, afviser Revisornævnet at behandle dette klagepunkt. Revisornævnet kan i denne forbindelse henvise til, at nævnet er et disciplinærnævn, hvorfor en klage, særligt fra en offentlig instans, bør udformes, herunder konkretiseres, således, at den indklagede har de bedste muligheder for sit forsvar. Det forhold, at Revisornævnet i givet fald selv ud fra kvalitetskontrollantens arbejdsrapporter, herunder bilag 4 - Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave – ville kunne konkretisere i hvert fald nogle af klagepunkterne, kan ikke

føre til et andet resultat. Det forhold, at den indklagede ikke har svaret, ikke har protesteret imod en så generelt formuleret klage eller endog erkendt overtrædelserne i en så generelt formuleret klage, kan heller ikke føre til et andet resultat.

Efter straffelovens § 3 er udgangspunktet, at såfremt straffelovgivningen på tidspunktet for foretagelsen af den strafbare handling er forskellig fra straffelovgivningen på afgørelsestidspunktet, afgøres spørgsmålet om strafbarhed og straf efter den senere lov, dog at afgørelsen ikke derved må blive strengere end efter den ældre lov. Efter Revisornævnets praksis tages der, såfremt der ikke er specifikke lovbestemmelser herom, udgangspunkt i straffelovens almindelige bestemmelser, idet Revisornævnets kompetence angår ikendelse af disciplinærstraffe.

Det fremgår af forarbejderne til lov 631 af 8. juni 2016 om ændring af revisorloven og forskellige andre love blandt andet til ændringen af § 44, der omhandler de sanktioner, som Revisornævnet kan ikende, at der er "*ved mindre alvorlige forseelser fra en revisionsvirksomhed eller revisor ofte ikke tilstrækkeligt behov for at indbringe den pågældende virksomhed eller revisor for Revisornævnet, medmindre der er tale om gentagelsestilfælde. På baggrund heraf er det derfor hensigten at foretage en ændring - sammenholdt med Revisortilsynets hidtidige praksis - vedrørende Erhvervsstyrelsens praksis for indbringelse af sager for Revisornævnet. Det er således hensigten, at Erhvervsstyrelsen, der fremtidig forestår kvalitetskontrollen og reaktioner i denne forbindelse, afslutter sager med mindre alvorlige forseelser med en påtale eller et påbud, medmindre der er tale om gentagelsestilfælde. Tilsvarende gør sig gældende for sager, der - uden at være resultat af en kvalitetskontrol - er gjort til genstand for en undersøgelse efter lovens § 37. Praksisændringen har sammenhæng med omlægningen af kvalitetskontrollen ...*

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

Det forudsættes, at Revisornævnet ved klager, der indbringes af andre end Erhvervsstyrelsen, anlægger et tilsvarende vurderingsgrundlag, med hensyn til om en forseelse bør anses som en mindre alvorlig forseelse og således ikke i førstegangstilfælde bør medføre en sanktion i form af en bøde, men alene en advarsel."

Indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik kan efter de nu gældende principper for ikendelse af disciplinærstraf ikke vurderes til at være en mindre alvorlig forseelse. For overtrædelse af revisorlovens § 23, stk. 1, og for tilsidesættelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, pålægges indklagede A derfor i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der passende kan fastsættes til 30.000 kr.

Thi bestemmes:

Indklagede, statsautoriserede revisor A, pålægges en bøde på 30.000 kr.

Kendelsen offentliggøres, jf. revisorlovens § 44, stk. 8, jf. § 47c.

Revisornævnets kendelse kan indbringes for domstolene. I medfør af revisorlovens § 52a skal indbringelsen ske senest 4 uger efter, at kendelsen er meddelt den pågældende. Retten kan dog

undtagelsesvis tillade, at kendelsen indbringes efter udløbet af fristen, når ansøgning herom indgives inden 6 måneder efter, at kendelsen er meddelt den pågældende.

Marianne Madsen