

**Den 30. november 2018 blev der i**

**sag nr. 018/2018**

**Erhvervsstyrelsen**

mod

**statsautoriseret revisor A**

afsagt sålydende

### **kendelse:**

Ved skrivelse af 25. april 2018 har Erhvervsstyrelsen i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3, indbragt statsautoriseret revisor A for Revisornævnet.

Erhvervsstyrelsen har oplyst, at indklagede blev godkendt som statsautoriseret revisor den 25. januar 1991 og at indklagedes godkendelse har været bortfaldet, men er genudleveret den 10. oktober 2007. Indklagede har siden den 18. oktober 2007 har været tilknyttet B ApS (tidl. B Statsautoriseret Revisionsaktieselskab).

Indklagede er tidligere ved Revisornævnet anset således:

ved kendelse af 9. juli 2015 (sag nr. 188/2013) ikke pålagt nogen bøde, som følge af strafbortfald. Indklagede blev fundet skyldig i overtrædelse af god revisorskik, idet planlægningen og dokumentationen for udført revision i en konkret sag var mangelfuld.

### **Klagen:**

Erhvervsstyrelsen har rejst følgende klagepunkt:

- Revisorlovens § 23, stk. 1, samt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C A/S for 2014, idet der ikke er dokumentation for, at der er udført tilstrækkelig planlægning og revisionshandling samt opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for at kunne afgive revisionspåtegning uden forbehold vedrørende going concern og udskudt skatteaktiv. Endvidere er kommunikation til den øverste ledelse ikke dokumenteret.

### **Sagsfremstilling:**

Revisortilsynet udtog i 2016 B Statsautoriseret Revisionsaktieselskab (tidligere B Godkendt Revisionsaktieselskab), CVR.nr. xxxxxxxx til fornyet kvalitetskontrol på baggrund af en tidligere kvalitetskontrol udført i 2013.

Erhvervsstyrelsen har på baggrund af den udførte kvalitetskontrol vurderet, at der var grundlag for at iværksætte en undersøgelsessag af revisionspåtegningen på årsregnskabet for C A/S for regnskabsåret 2014, jf. revisorlovens § 37, stk. 3.

Vedrørende selskabet C A/S (revision):

Indklagede har den 31. maj 2015 afgivet revisorpåtegning på årsrapporten for C A/S for regnskabsåret 2014. Følgende fremgår blandt andet af erklæringen:

” ...

*Det er vores opfattelse, at det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet som grundlag for vores konklusion.*

*Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.*

**Konklusion**

*Det er vores opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2014 samt af resultatet af selskabets aktiviteter for regnskabsåret 1. januar - 31. december 2014 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.*

**Udtalelse om ledelsesberetningen**

*Vi har i henhold til årsregnskabsloven gennemlæst ledelsesberetningen. Vi har ikke foretaget yderligere handlinger i tillæg til den udførte revision af årsregnskabet. Det er på denne baggrund vores opfattelse, at oplysningerne i ledelsesberetningen er i overensstemmelse med årsregnskabet.*

... ”

Følgende fremgår blandt andet af ledelsesberetningen:

” ...

**Udvikling i aktiviteter og økonomiske forhold**

*Årets resultat anses for utilfredsstillende.*

... ”

Følgende fremgår blandt andet af anvendt regnskabspraksis:

” ...

**Selskabsskat og udskudt skat**

...

*Udskudt skat måles på grundlag af de skatteregler og skattesatser, der med balancedagens lovgivning vil være gældende, når den udskudte skat forventes udløst som aktuel skat. Selskabsskatteprocenten vil i perioden fra 2014 til 2016 blive trinvist nedsat fra 25 % til 22 %, hvilket vil påvirke størrelsen af udskudte skatteforpligtelser og skatteaktiver. Medmindre en indregning med en anden skatteprocent end 22 vil medføre en væsentlig afvigelse i den forventede udskudte skatteforpligtelse eller skatteaktivet, indregnes udskudte skatteforpligtelser og skatteaktiver med 22 %.*

... ”

Det fremgår af årsrapporten, at årets resultat var -829.623 kr. (-1.356.742 kr. i 2013), balancesummen var 3.728.587 kr. (2.551.647 kr. i 2013), hvoraf det på aktivsiden blandt andet fremgår, at udskudte skatteaktiver udgjorde i alt 2.175.964 kr. (1.952.170 i 2013), mens det på passivsiden blandt andet fremgår, at de kortfristede gældsforpligtigelser i alt udgjorde 5.037.046 kr. (3.030.483 kr. i 2013) og at selskabets egenkapital var -6.383.459 kr. (-5.553.836 kr. i 2013).

Af kvalitetskontrollantens bemærkninger til arbejdsprogrammet for enkeltsagen C A/S fremgår blandt andet, at selskabet er under regnskabsklasse B, og som beskrivelse af sagen er anført:

” ...

*Der er tale om revision af et selskab, som gennem flere år har haft betydelige underskud, ligesom egenkapitalen er negativ i betydeligt omfang. Der er således klare indikationer på going concern problemer og problemer med værdien af det indregnede skatteaktiv.*

... ”

Af kvalitetskontrollantens samlede vurdering, på baggrund af de gjorte observationer, af revisionen fremgår følgende:

” ...

*Der er tale om en revisionsopgave. Sagen er behæftet med væsentlige mangler, idet:*

- *Der er ikke indhentet dokumentation for, at selskabet er going concern, selvom der er klare og stærke indikationer på, at dette ikke er tilfældet. Der burde være taget forbehold for going concern eller som minimum afgivet en supplerende oplysning om væsentlig usikkerhed. Regnskabet er forsynet med en revisionspåtegning uden forbehold eller supplerende oplysninger. Der foreligger ikke oplysninger, som tilsiger, at en supplerende oplysning om væsentlig usikkerhed ville være tilstrækkelig. Selvom sidstnævnte havde været sandsynliggjort, skulle der have været taget forbehold for manglende beskrivelse af usikkerheder i regnskabet. I forbindelse med kvalitetskontrollen er det blevet oplyst, at gældskonvertering og kapitaltilførsel blev drøftet med kunden i forbindelse med regnskabsaflæggelsen, hvilket evt. kunne have begrundet, at der alene skulle afgives en supplerende oplysning om going concern usikkerhed. Dette er dog ikke dokumenteret eller omtalt i regnskabet.*
- *Der er i balancen et skatteaktiv på 2.176 tkr. Der er ikke dokumentation eller sandsynliggørelse af, at dette ud fra planlagte aktiviteter vil kunne udnyttes indenfor en kortere årrække. Der burde således have været taget forbehold for værdien af dette aktiv. Skatteaktivet ses ikke omtalt i revisionsdokumentationen. Selskabet har gennem flere år haft betydelige driftsunderskud.*
- *Regnskabet er dateret 31/5 2015 (balancedag 31/12 2014). Der er dokumenteret revision af efterfølgende begivenheder som f.eks. gennemgang af perioderegnskaber i 2015 eller budget for 2015.*
- *Der er ikke udarbejdet et revisionsprotokollat til årsregnskabet*
- *Der er ikke indhentet en regnskabserklæring fra ledelsen*

... ”

Videre fremgår det, at det af revisor valgte væsentlighedsniveau overordnet er 60.000 kr. og 45.500 kr. for udførelse.

Erhvervsstyrelsen har ved skrivelse af 14. december 2017 gennemført en høring af indklagede, hvoraf det blandt andet fremgår, at Erhvervsstyrelsen havde til hensigt at indbringe indklagede for Revisornævnet.

Indklagede er ved skrivelse af 13. januar 2018 fremkommet med sine bemærkninger. Heraf fremgår det blandt andet, at:

” ...

**Klageforholdet.**

*Klagen er begrundet i følgende forhold:*

*Revisorlovens § 23, stk. 1, samt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C A/S for 2014, idet der ikke er dokumentation for, at der er udført tilstrækkelig planlægning og revisionshandling samt opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for at kunne afgive revisionspåtegning uden forbehold vedrørende going concern og udskudt skatteaktiv. Endvidere er kommunikation til den øverste ledelse utilstrækkelig*

*For så vidt angår forholdet om going concern ønsker jeg at understrege, at usikkerheden om selskabets fortsatte drift blev indgående drøftet med selskabets ledelse og [nationalitet] ejere. Det blev overfor mig tilkendegivet, at man ikke havde til hensigt at lukke selskabet, men alene ønskede at udskifte direktionen, når man formåede at overbevise den daværende direktør D om, at han skulle udtræde af ejerkredsen. Ligeledes blev det tilkendegivet, at man ønskede at retablere kapitalen, da man allerede havde betydelige udlån til selskabet, der kunne konverteres.*

*Det er dette perspektiv, som jeg har på påtegningstidspunktet, hvilket også fremgår af mit notat udarbejdet den 31. oktober 2016 i forbindelse med gennemførslen af Revisortilsynets kontrol. På tidspunktet for afgivelse af revisionspåtegningen var selskabets situation derfor basalt set ikke ændret set i forhold til afslutningen af 2013 og tidligere, hvilket derfor på daværende tidspunkt ikke kunne give anledning til fornyede overvejelser om ændringer i usikkerheden på selskabets fortsatte drift.*

*Jeg kan derfor i dag kun beklage, at ovenstående ikke på tidspunktet på påtegningen blev nedfældet i dokumentationen på sagen, men alene indgik (udokumenteret) i mine egne overvejelser.*

**Betydningen for regnskabsbrugers beslutninger**

*Det er oplyst, at selskabet efterfølgende er gået konkurs ved afsagt dekret af 18. januar 2016.*

*Jeg vil gerne bemærke, at konkursen ikke på denne måde direkte kan tilbageføres til selskabets økonomiske situation på tidspunktet for påtegningen den 31. maj 2015, og en deraf eventuel skadegørende virkning af en mangelfuld påtegning på regnskabet.*

*Selskabets direktør fratræder og aktionærkredsen vælger ikke en ny direktør, da direktøren selv anmelder sin fratreden uden at meddele dette til aktionærerne eller revisor. Efter det for mig oplyste, skyldes dette stridigheder i aktionærkredsen, og*

direktørens utilfredshed med hovedaktionærens modvillighed til forandringer. Bestyrelsen forsømmer at få udpeget en ny direktør og som følge heraf sender Erhvervsstyrelsen selskabet til tvangsopløsning, hvilket fører til konkursdekretet. Konkursen har således reelt ikke noget med selskabets økonomiske situation eller den mangelfulde påtegning at gøre, men er udløst af forsømmelig adfærd fra den øverste ledelse og ejerne.

#### **Utilstrækkelig kommunikation med selskabets ledelse**

Overskriften og ordlyden af dette afsnit i henhold til klagen side 10/11 vurderes ikke at skulle medtages. Jeg har i mit efterfølgende notat fra oktober 2016 gjort rede for, at der er mundtlig er kommunikeret massivt med ledelsen omkring udfordringerne med going concern og deraf også afledt påvirkning af indregning af det udskudte skatteaktiv. Denne kommunikation er blot utilstrækkeligt dokumenteret skriftligt og inkluderet i revisionsdokumentationen jf. ISA 206, afsnit 23.

#### **Tidligere kendelse fra Revisornævnet.**

Det anføres, at Erhvervsstyrelsen ved vurderingen desuden har lagt vægt på, at der er tale om gentagelsestilfælde, idet jeg ved Revisornævnets kendelse af 2. juli 2014 i sag nr. 188/2013 blev kendt skyldig for overtrædelse af revisorloven herunder god revisorskik.

Dette er ikke en korrekt gengivelse af de faktiske omstændigheder, og jeg protesterer imod, at den pågældende sag skal indgå i bedømmelsen af det aktuelle klageforhold.

Jeg henviser i den forbindelse til, at Revisornævnet vedrørende undertegnede i sin kendelse af 9. juli 2015 anfører følgende:

Ved vurderingen af, hvorledes overtrædelserne i klagepunkterne 6. a) og 6. b) bør sanktioneres, må nævnet lægge vægt på, at det alene er formelle dokumentationskrav, som den indklagede revisor ikke har overholdt, mens der ikke er påvist substantielle mangler ved det udførte erklæringsarbejde. Overtrædelsen må dermed anses som et udslag af, at det kvalitetsstyringsystem, som revisionsvirksomheden har anskaffet, ikke anvendes fuldt ud. Dette er samtidigt selvstændigt sanktioneret over for revisionsvirksomheden. Som følge heraf finder nævnet, at den disciplinærstraf, som den medindklagede A personligt har forskyldt for disse klagepunkter, bør bortfalde.

I sag nr. 188/2013 blev jeg således friholdt for disciplinærstraf, idet nævnet fandt, at der netop ikke var substantielle mangler ved det udførte erklæringsarbejde, og dermed også dokumentationen herfor.

Jeg anmoder derfor Erhvervsstyrelsen om, at henvisningen til den tidligere kendelse helt bortfalder, eller sekundært omformuleres, så det tydeligt fremgår, at den pågældende sag ikke bør tillægges vægt ved bedømmelsen af den aktuelle klage.

-----

Jeg kan med forbehold af ovenstående erkende klagepunktet og afvente sagens gennemførelse hos Revisornævnet.

... ”

Revisortilsynet har herefter, ved skrivelse af 18. april 2018 truffet afgørelse om indbringelse af indklagede for nævnet i overensstemmelse med det anførte i høringsskrivelsen.

### **Parternes bemærkninger:**

**Klager** har indledningsvis anført, at der ved vurderingen af indbringelsen af indklagede er lagt vægt på, at der er tale om et gentagelsestilfælde, idet indklagede ved Revisornævnets kendelse af 9. juli 2015 blev kendt skyldig i overtrædelse af revisorloven herunder god revisorskik.

Klager har til støtte for klagepunktet vedrørende utilstrækkelig planlægning og dokumentation for vurdering af going concern anført, at der i årsregnskabet for C A/S for 2014 er indikationer på forhold, der kan rejse betydelig tvivl om selskabets evne til at fortsætte driften. Efter ISA 570 skal revisor planlægge og udføre yderligere revisionshandlinger med henblik på, at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for virksomhedens evne til at fortsætte driften. Klager har i denne forbindelse henvist til, at indklagede har oplyst, i sit notat af 31. oktober 2016, som er udarbejdet til kvalitetskontrollanten, at han har drøftet den fortsatte drift med kunden i forbindelse med regnskabsaflæggelsen, men at dette ikke er dokumenteret i arbejdspapirerne.

Klager har videre henvist til, at det ligeledes er oplyst i indklagedes bemærkninger af 13. januar 2018, at forholdet vedrørende going concern er drøftet med selskabets ledelse, men at dette samt indklagedes overvejelser i forbindelse hermed beklageligvis ikke fremgår af dokumentationen. På denne baggrund er det ikke dokumenteret, at indklagede har planlagt og udført tilstrækkelige revisionshandlinger herunder indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende going concern.

Klager har til støtte for klagepunktet vedrørende utilstrækkelig dokumentation for revision af udskudt skatteaktiv anført, at der i årsregnskabet er indregnet udskudte skatteaktiver med 2.276.000 kr., svarende til ca. 58 % af balancesummen, og at selskabet har haft betydelige driftsunderskud hvert år siden stiftelsen i 2008. Der foreligger ikke dokumentation for, at der er udført revisionshandlinger relateret til regnskabsposten herunder overbevisende dokumentation for, at skatteaktivet vil kunne benyttes indenfor en tidshorisont på normalt 3-5 år. Klager har hertil henvist til, at det i indklagedes bemærkninger af 13. januar 2018 er oplyst, at der mundtligt er kommunikeret med ledelsen om den afledte påvirkning af indregning af det udskudte skatteaktiv som følge af udfordringerne med going concern. Klager har hertil bemærket, at mundtlige drøftelser ikke kan tjene som revisionsbevis for værdiansættelse af det udskudte skatteaktiv, og videre anført, at det herudover ikke fremgår af indklagedes efterfølgende afgivne bemærkninger, på hvilket grundlag indklagede mener, at skatteaktivet kunne indregnes til den opgjorte værdi. På denne baggrund foreligger der ikke tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende indregning og måling af det udskudte skatteaktiv.

Klager har til støtte for klagepunktet vedrørende manglende dokumentation for kommunikation med selskabets øverste ledelse anført, at der ikke foreligger dokumentation for, at indklagede har kommunikeret relevante usikkerheder i årsregnskabet til selskabets øverste ledelse. Klager har i denne forbindelse henvist til indklagedes bemærkninger af 13. januar 2018, hvor indklagede oplyser, at forholdet ikke vurderes at skulle medtages, idet der er sket mundtlig kommunikation med ledelsen om udfordringer med going concern og den deraf afledte påvirkning af indregning af det udskudte skatteaktiv, men at dette blot ikke er dokumenteret. Indklagede skulle have dokumenteret kommunikationen om going concern usikkerheder samt indregning og måling af

udskudt skat over for selskabets øverste ledelse, også selvom kommunikationen er foregået mundtligt, da usikkerheder indenfor disse områder har haft væsentlig indvirkning på det aflagte årsregnskab.

Klager har videre anført, at det fremgår af det forklarende materiale til ISA 260, afsnit 23, at dokumentation for mundtlig kommunikation kan omfatte kopi af mødereferater, der er udarbejdet af revisionsvirksomheden, og som opbevares som en del af revisionsdokumentationen, forudsat at disse mødereferater er egnet dokumentation for kommunikation.

Der er tale om væsentlige mangler ved den udførte revision. Der er indikationer på væsentlig usikkerhed om going concern, samt at regnskabsposten udskudt skat udgør ca. 58 % af balancesummen og således må anses for at være væsentlig i forhold til det aflagte årsregnskab. Der er ikke dokumentation for, at der er udført tilstrækkelig planlægning og revisionshandlinger samt opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for at kunne afgive revisionspåtegning uden forbehold vedrørende områderne going concern samt udskudt skatteaktiv, ligesom der ikke er dokumentation for kommunikationen med den øverste ledelse.

Såfremt indklagede havde udført tilstrækkelige revisionshandlinger, og dermed opnået et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende going concern og udskudt skat, ville indklagede være nået frem til, at der skulle afgives supplerende oplysninger eller et forbehold. Indklagede har på denne baggrund overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1 samt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 14, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C A/S for 2014.

Klagen vedrører ikke alene vedrørende manglende dokumentation, som anført af indklagede i sit høringssvar. Det fastholdes således, at det ikke er dokumenteret, at der har været planlagt nogle revisionshandlinger vedrørende going concern og det udskudte skatteaktiv samt, at der ikke er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Det forhold, at de omfattende drøftelser med selskabets ledelse og [nationalitet] ejere er dokumenteret i notatet af 31. oktober 2016, som er udarbejdet af indklagede under kvalitetskontrollen, er ikke tilstrækkeligt, idet revisors viden og vurderinger skal fremgå skriftligt af den foreliggende revisionsdokumentation og inden der afgives erklæring. Det er ikke tilstrækkeligt, at indklagede efterfølgende kan redegøre for revisionen af væsentlige områder.

Klager har videre anført, at selskabets efterfølgende konkurs ikke har haft betydning for klagers vurdering af sagen, og at indklagedes opfattelse af, at selskabets konkurs ikke skyldes selskabets økonomiske stilling, men et uforudsigeligt begivenhedsforløb, således understøtter indklagedes beslutning om ikke at afgive supplerende oplysninger eller et forbehold er uden betydning. Klager er enig med indklagede i, at denne ikke havde mulighed for at forudsige det anførte begivenhedsforløb.

Klager har ved sin vurdering af forholdet har lagt vægt på, at det udførte arbejde er mangelfuldt, og at det er klagers opfattelse, at der ikke er dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for at kunne afgive revisionspåtegning uden forbehold eller supplerende oplysninger vedrørende going concern og udskudt skatteaktiv. Der er i årsregnskabet for C A/S for 2014 efter klagers vurdering indikationer på forhold, der kan rejse betydelig tvivl om selskabets evne til at fortsætte driften herunder en negativ egenkapital på 6.383.000 kr. og et negativt resultat på 830.000 kr. Der er ikke overbevisende dokumentation for værdiansættelsen af

det udskudte skatteaktiv, hvilket indikerer, at der skulle have været taget forbehold for manglende oplysninger i regnskabet om væsentlig usikkerhed.

Klager har anført, at der er tale om et gentagelsestilfælde, idet klagepunktet i kendelse af 9. juli 2015, som Revisornævnet finder indklagede skyldig i, omhandler overtrædelse af god revisorskik herunder utilstrækkelig efterlevelse af dokumentationskravene. Det fremgår af kendelsen, at mangelfuld anvendelse af et kvalitetsstyringssystem i en revisionsvirksomhed, ikke kan fritage revisor personligt for alligevel at udføre sit erklæringsarbejde i overensstemmelse med god revisorskik.

**Indklagede** har vedrørende forholdet om gentagelse anført, at klager ikke har fremført et standpunkt om, at en eventuel sanktion skal fastsættes under hensyn til tidligere begåede forseelser, jf. § 16, nr. 6 i bekendtgørelsen om Revisornævnet, men alene har fremført et synspunkt om, at der skulle foreligge et gentagelsestilfælde for at forklare, at det har spillet en rolle i klagerens overvejelser om overhovedet at indgive klagen. Indklagede har hertil bemærket, at der ikke foreligger et gentagelsestilfælde.

Indklagede har i denne forbindelse anført, at Revisornævnets kendelse af 9. juli 2015 konkluderede følgende om indklagede i nærværende sag: *”På grundlag af kvalitetskontrollantens erklæring og rapport samt arbejdsrapporter finder Revisornævnet det godtgjort, at der savnedes dokumentation for, at indklagede As erklæringsarbejde levede op til de gældende krav med hensyn til planlægning og dokumentation af revisionen af årsrapporten for 2010 for E A/S og årsrapporten for 2010 for F Holding ApS og tillige med hensyn til dokumentationen for revisionen af årsrapporten for G A/S for 2010. Disse krav var en følge af god revisorskik og fulgte ikke i sig selv af kvalitetsstyringssystemet, hvis formål alene er at understøtte revisor i at udføre erklæringsarbejde i overensstemmelse med god revisorskik. Fra-været – eller som i det foreliggende tilfælde – mangelfuld anvendelse af kvalitetsstyringssystem i en revisionsvirksomhed kan derfor ikke fritage revisor personligt for alligevel at udføre sit erklæringsarbejde i overensstemmelse med god revisor-skik. Den utilstrækkelige efterlevelse af dokumentationskravene indebærer herefter, at A personligt har overtrådt god revisorskik og dermed er skyldig i de rejste klagepunkter.”*

Indklagede har videre henvist til, at nævnet konkluderede følgende om sanktion: *”Ved vurderingen af, hvorledes overtrædelserne i klagepunkterne 6.a) og 6.b) bør sanktioneres, må nævnet lægge vægt på, at det er alene de formelle dokumentationskrav, som den indklagede revisor ikke har overholdt, mens der ikke er påvist substantielle mangler ved det udførte erklæringsarbejde. Overtrædelsen må dermed anses som et udslag af, at det kvalitetsstyringssystem, som revisionsfirmaet havde anskaffet, ikke anvendtes fuldt ud. Dette er samtidig selvstændigt sanktioneret over for revisionsvirksomheden. Som følge heraf finder nævnet, at den disciplinærstraf, som den medindklagede A personligt har forskyldt for disse klagepunkter, bør bortfalde.”*

Indklagede har vedrørende klagepunktet om manglende dokumentation anført, at klager alene anfægter dokumentationen, og ikke at der er noget indholdsmæssigt at udsætte på revisionen. Indklagede har videre anført, at kvalitetskontrollanten finder, at der burde være taget forbehold for going concern eller som minimum afleveret en supplerende oplysning om væsentlig usikkerhed. Indklagede har hertil bemærket, at kvalitetskontrollantens konklusion udspringer af, at der ikke for kvalitetskontrollanten blev forelagt dokumentation for going concern, idet kvalitetskontrollanten på baggrund af øvrige oplysninger mente, at der var indikationer for, at det ikke var tilfældet.



Indklagede har i forbindelse med klagers høring af indklagede fremlagt supplerende oplysninger i form af det notat, der er fremlagt, bilag 4, og er citeret i klagen på s. 4, og at det af notatet fremgår, at indklagede har haft opmærksomheden rettet mod spørgsmålet om fortsat drift i forbindelse med revisionen af årsrapporten for 2014.

Indklagede har ved revisionen af årsrapporterne for henholdsvis 2012 og 2013 har taget følgende forbehold, jf. disse årsrapporter, indklagedes bilag B og C: *”Vi tager forbehold for selskabets fortsatte drift. Den fortsatte drift afhænger af opretholdelse af de nuværende kreditfaciliteter, at der indskydes ny kapital i selskabet, samt at den fremadrettede drift bliver overskudsgivende. Vi er af den opfattelse, at der hersker væsentlig usikkerhed om flere af disse forhold, så vi kan ikke vurdere, om virksomheden er en going concern. I selskabets balance er indregnet goodwill til t.kr. 960 og udskudt skatteaktiv til t.kr. 1.855. Selskabet har en negativ egenkapital (kapitaltab), hvorfor vi tager forbehold for værdiansættelsen af disse 2 aktiver. Vi ser os ikke ud fra det modtagne materiale i stand til at vurdere værdien af disse 2 aktiver.”*

Konkret skyldtes det pågældende forbehold, at bogholderiet på daværende tidspunkt ikke var i en stand, der satte revisionen i stand til at verificere i fornøden grad, og at den daværende bogholder ikke var tilstrækkeligt kompetent. Indklagede har hertil bemærket, at der på tidspunktet for revisionen for regnskabsåret 2014 var en ny engageret og kompetent bogholder, og at indklagedes revisionsfirma samtidig havde ydet en omfattende assistance med at rette op på bogholderiet. Indklagede havde derfor ved revisionen af årsrapporten for 2014 et anderledes og mere sikkert grundlag for revision.

Indklagede var i forhold til selskabets kapitaltab og økonomiske stilling opmærksom på denne problemstilling, jf. påtegningerne i årsrapporterne for 2012 og 2013, og at der ved revisionen af årsrapporten for 2014 forelå nye oplysninger i form af blandt andet omfattende drøftelser med selskabets ledelse og selskabets [nationalitet] ejere. Disse drøftelser er dokumenteret gennem det notat af 31. oktober 2016, som klager har fremlagt.

Selskabets underbalance bestod i det væsentligste af gæld til tilknyttede virksomheder eller gæld til associerede virksomheder, der ved konvertering i betydelig grad kunne bidrage til at retablere selskabets kapital. Indklagede har hertil bemærket, at det derfor var afgørende, at indklagede sikrede sig – gennem drøftelserne med selskabets ejere – at der var vilje og mulighed for samt taget konkrete tiltag til at rette op på selskabets situation, og at ejerne, specielt hovedaktionæren, udtrykte en vilje til dette.

Indklagede har videre henvist til årsrapporten for 2014, hvoraf det fremgår at selskabets egenkapital i 2014 var negativ med ca. 6,4 mio. kr., men at det samtidig fremgår af årsrapporten, at gælden til tilknyttede virksomheder og associerede virksomheder udgjorde ca. 5,0 mio. kr. Indklagede har hertil anført, at forøgelsen af selskabets underbalance fra 5,5 mio. kr. i 2013 til 6,4 mio. kr. i 2014 i det væsentligste kan forklares med personaleomkostninger på ca. 0,6 mio. kr., hvortil kommer finansielle omkostninger med ca. 0,1 mio. kr. samt skat med ca. 0,2 mio. kr.

Det fremgår af notatet af 31. oktober 2016, at indklagede gennem 2014 og på tidspunktet for revisionen primo 2015 havde indgående drøftelser med H, der via de [nationalitet] ejerselskaber var den ultimative hovedaktionær. Indklagede har hertil anført, at drøftelserne udsprang af en problemstilling med selskabets daværende direktør, I, og at indklagede med rette blev overbevist

om de [nationalitet] ejeres hensigt om at tilføre ny kapital herunder ved at konvertere de foreliggende tilgodehavender. Indklagede har videre anført, at selskabets udfordring på dette tidspunkt var, at I ikke præsterede tilfredsstillende, og at I var tydeligt utilfreds med de [nationalitet] ejere, hvilket påvirkede selskabet negativt og senere medførte, at I meddelte Erhvervsstyrelsen, at han fratrådte som direktør – uden at give ejerne besked herom.

Det var Hs hensigt at udskifte D med en anden direktør med henblik på at rette op på selskabets drift, og i denne sammenhæng var det nødvendigt, at den [nationalitet] hovedaktionær kunne opnå, at en anden aktionær, D, udtrådte af aktionærkredsen.

Der var igangværende bestræbelser på at udvirke dette herunder ved afgivelse af købstilbud eller ved at tilføre ny kapital, hvormed Ds aktiepost ville få mindre betydning gennem såkaldt ”udvandning”. Indklagede har hertil bemærket, at indklagede blev orienteret om disse bestræbelser under flere møder, hvorunder indklagede blandt andet blev orienteret om de overvejelser og undersøgelser, som var iværksat hos selskabets advokatforbindelse, og at indklagede herved blev overbevist om den ultimative ejers hensigt om at rette op på selskabets drift og tilføre ny kapital, og konkluderede på den baggrund med rette, at der kunne gives blank påtegning.

I denne forbindelse skal der tages hensyn til, at indklagede kunne konstatere, at de [nationalitet] ejere gennem alle år understøttede selskabet ved at tilføre likviditet, så selskabet løbende kunne betale forfaldne gældsposter, og at dette skal ses i kombination med de tilsagn om fortsat støtte til selskabet og retablering af selskabets drift, som indstævnte gennem den nævnte møderække selvstændigt undersøgte og forholdt sig til.

Indklagede har anført, at klager ikke vil kritisere indklagede for manglende kommunikation med selskabets ledelse, men at klagen alene angår spørgsmålet om dokumentation for indklagedes kommunikation med den øverste ledelse. Indklagede har hertil bemærket, at det fremgår af redegørelsen ovenfor, at der heller ikke med rette vil kunne fremføres kritik om manglende kommunikation med den øverste ledelse. Tværtimod har indklagede gennemført en møderække med de væsentlige personer i forhold til selskabets økonomiske stilling og fremtid. Indklagede har på denne baggrund anført, at kritikken derfor i det højeste kan rettes mod det forhold, at indklagede ikke har nedskrevet disse drøftelser i et notat, men at disse kan rekonstrueres, således at grundlaget for indklagedes konklusioner hermed er belyst.

Det var på denne baggrund med rette, at der – ud fra modtagne oplysninger – ikke blev taget forbehold i revisionspåtegningen, og at der ikke blev afgivet supplerende oplysninger. Indklagede har hertil bemærket, at dette understøttes af, at selskabets konkurs ikke skyldtes selskabets økonomiske stilling, men derimod et begivenhedsforløb, der ikke var forudsigeligt for indklagede på tidspunktet for revisionspåtegningen.

Selskabets konkurs udløstes af et helt andet forhold, nemlig at I fratrådte uden at give besked til hverken selskabets aktionærer eller revisionen, og at selskabet derfor blev sendt til tvangsopløsning. Indklagede har på denne baggrund anført, at tvangsopløsningen og den efterfølgende konkurs intet har at gøre med det, som indklagede er indbragt for. Indklagede har i tilknytning hertil bemærket, at det ikke er rigtigt, at det manglende forbehold har haft betydning for regnskabslæseres beslutninger, og at konkursen ikke er forårsaget af det forhold, som kritiseres, men af helt andre forhold.

Indklagede havde ikke på tidspunktet for revisionspåtegningen mulighed for at forudsige det anførte begivenhedsforløb, og at indklagede på tidspunktet for revisionspåtegningen med rette baserede sig på sit kendskab til aktionærkredsens og bestyrelsens hidtidige dispositioner herunder med understøttelse af selskabet, så det kunne betale forfalden gæld og afholde løbende udgifter og konkret og effektiv opfølgning på den situation med et ikke-fungerende bogholderi, der er omtalt ovenfor.

Det kunne med rette påregnes, at selskabets ledelse og aktionærer ville reagere adækvat og korrekt i forhold til at sikre kontinuitet med hensyn til selskabets daglige ledelse. Indklagede har videre anført, at det i denne forbindelse også skal tages i betragtning, at indklagede netop gennem drøftelser med den [nationalitet] ultimative hovedaktionær og dennes rådgivere havde sikret sig, at denne fortsat ville understøtte selskabet.

Dette begivenhedsforløb var helt uforudsigeligt for indklagede, at selskabet – i en situation, hvor direktøren fratrådte og afmeldte sig som direktør – ikke ville agere korrekt.

For så vidt angår spørgsmålet om det udskudte skatteaktiv, har indklagede anført, at dette hænger uløseligt sammen med bedømmelsen om going concern. Indklagede har i denne forbindelse anført, at under hensyn til den [nationalitet] hovedaktionærs konkrete støtte til selskabet og dennes konkrete hensigt om at retablere selskabets drifts og gennem ansættelse af en ny direktion at rette op på selskabets drift, hvilke konkrete planer allerede var udmøntet i indhentelse af advokatmæssig rådgivning om de fornødne ændringer i ejerkredsen, kunne indklagede påregne, at selskabets drift ville blive reableret. Indklagede har hertil anført, at der dermed ikke er holdepunkter for at kritisere værdiansættelsen af det udskudte skatteaktiv. Indklagede har hertil bemærket, at klagen – som den er tilrettelagt – ikke faktisk kritiserer værdiansættelsen af det udskudte skatteaktiv, men alene dokumentationen for indklagedes overvejelser.

Klageskrivelsens side 5-10 indeholder en gengivelse af de regler, der kan udledes af det retlige grundlag. Der er ikke holdepunkter for at antage, at indklagede indholdsmæssigt har tilsidesat disse regler for så vidt angår den udførte revision, men at indklagede erkender, at den udførte revision kunne være dokumenteret bedre, men der er ikke materielt grundlag for at kritisere den blanke påtegning.

Indklagede har vedrørende dokumentationen for vurdering af going concern anført, at det bestrides, at indklagede ikke har planlagt og udført tilstrækkelige revisionshandling og indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende going concern, men at det erkendes, at dokumentationen herfor kunne være bedre, og at dette ikke betyder, at indklagedes revisionshandling ikke kan dokumenteres, jf. redegørelsen ovenfor.

Indklagede har vedrørende dokumentationen for, at der er udført revisionshandling relateret til regnskabsposten udskudt skatteaktiv anført, at bedømmelsen af et udskudt skatteaktiv ikke kan frigøres fra spørgsmålet om going concern. Indklagede har videre anført, at et udskudt skatteaktiv med sikkerhed har en værdi for selskabet, hvis der etableres en overskudsgivende drift. Indklagede har hertil bemærket, at på baggrund af de oplysninger, som indklagede har indhentet hos den [nationalitet] hovedaktionær, kunne indklagede med rette lægge til grund, at der var bestemte hensigter om at retablere selskabets kapital, og gennem engagering af en ny ledelse retablere selskabets positive drift. Indklagede har på denne baggrund anført, at indklagede med rette lagde til

grund, at den [nationalitet] ejer havde det fornødne økonomiske beredskab til at gennemføre disse planer.

Indklagede har vedrørende manglende dokumentation for kommunikation til den øverste ledelse anført, at det ikke er rigtigt, at indklagede ikke har sikret denne kommunikation, jf. redegørelsen ovenfor. Indklagede har hertil bemærket, at det ikke anfægtes, at indklagede har sikret denne kommunikation, men at der blot savnes den fornødne dokumentation herfor. Indklagede har videre anført, at da dokumentationen kan foreligge i form af notater, udarbejdet af revisionsvirksomheden, og da der faktisk foreligger et notat, om end udarbejdet efterfølgende, der indholdsmæssigt indeholder oplysninger om indklagedes drøftelser med den [nationalitet] hovedaktionær, hvilket her er det væsentlige, da selskabets ejere havde til hensigt at udskifte den daglige ledelse, har indklagede afvist det pågældende klagepunkt.

Indklagede har for så vidt angår sanktionsspørgsmålet bemærket, at der ikke er grundlag for, at nævnet inddrager den ovenfor nævnte kendelse af 9. juli 2015, såfremt nævnet måtte tilsidesætte indklagedes påstand om, at der skal ske frifindelse. Indklagede har hertil anført, at Revisornævnets kendelse af 9. juli 2015 ikke vedrører noget forhold, som indklagede personligt blev kritiseret for. Kendelsen vedrører noget helt andet, nemlig det kvalitetsstyringssystem, som på daværende tidspunkt blev anvendt i det firma, som indklagede var tilknyttet. Indklagede har på denne baggrund anført, at kendelsen kritiserer indklagede for ved tilrettelæggelsen af den revision, som kendelsen vedrører, ikke at kompensere for manglerne ved kvalitetsstyringssystemet, men det er ikke et forhold, der er ligeartet til den foreliggende sag, og det skal derfor ikke indgå med nogen vægt ved nævnets eventuelle udmåling af en sanktion i den foreliggende sag. Revisornævnet fandt i kendelse af 9. juli 2015, at indklagede kunne kritiseres med hensyn til følgende:

1. Revision af en årsrapport for 2010 for E A/S.
2. Årsrapport for 2010 for F Holding ApS.
3. Årsrapport for 2010 for G A/S.

Klagepunkterne om E A/S vedrørte helt andre forhold end den foreliggende sag, og at klagen kun var forklaret ved et citat af kvalitetskontrollantens bemærkninger, og det kan ikke af nævnets kendelse konstateres præcis, hvilke dele af kvalitetskontrollantens bemærkninger, nævnet fandt godtgjort. Indklagede har på denne baggrund anført, at det usikkert, hvad indklagede egentlig blev dømt for. Der blev ikke af kvalitetskontrollanten fremført kritik med hensyn til, at revisionspåtegningen skulle have indeholdt forbehold for going concern, ligesom der ikke indgår noget spørgsmål om et udskudt skatteaktiv. Kontrollantens konklusion, som er citeret i kendelsen på side 69 synes især at angå spørgsmål om risiko for væsentlig fejlinformation og beskrivelsen af virksomheden samt et spørgsmål om, at der ikke var kommet svar på en engagementsforespørgsel til pengeinstitutter.

Indklagede har bemærket, at det med hensyn til F Holding ApS igen gælder, at klagen udelukkende støttedes på kvalitetskontrollantens bemærkninger, og at det ikke af nævnets begrundelse kan konstateres, præcis hvad nævnet har fundet bevist. Indklagede har i denne forbindelse henvist til kvalitetskontrollantens bemærkninger, som er gengivet i kendelsen side 72 ff., hvor indklagede har anført, at det ikke er helt klart og præcist, hvad der kritiseres af kvalitetskontrollanten, men kontrollanten synes at forholde sig kritisk overfor følgende:

- Revisionshandlinger vedrørende kapitalandele i tilknyttede virksomheder, grunde og bygninger, værdipapirer samt eventualforpligtigelser.
- Omtale af besvigelser.

- Revisionshandlinger vedrørende kontrol af, at der føres og oprettes bøger, fortegnelser og protokoller m.v.
- Omtale af at der er udført beholdningseftersyn.

Indklagede har i denne forbindelse henvist til sit svar på side 73-74, hvori følgende blandt andet fremgår:

1. Som følge af, at indklagede ydede bogholderimæssig assistance, havde indklagede kendskab til alle bogførte bilag og dermed et grundlag for at identificere og afklare risici (på baggrund af højst 50 stk. regnskabsbilag i løbet af et regnskabsår).
2. Selskabet havde ingen gæld udover en gæld vedrørende køb af en grund, som var købt umiddelbart før statutidspunktet i en handel mellem uafhængige parter. Gælden udgjorde ca. 1,2 mio. kr., der blev betalt umiddelbart efter regnskabsperiodens udløb. Selskabets egenkapital var ca. 19,3 mio. kr.
3. Selskabets aktiver bestod i øvrigt i børsnoterede værdipapirer, hvorom der ikke kan være nogen usikkerhed.
4. Med hensyn til eventualforpligtigelser var opnået fornøden overbevisning via ledelsens regnskabserklæring. Som nævnt, er det ikke helt klart, præcis hvilke dele af kvalitetskontrollantens kritik, der er lagt til grund for nævnets kendelse. Men det kan konkluderes, at dette klagepunkt ikke havde noget at gøre med, at der skulle tages forbehold om going concern eller værdiansættelse af et udskudt skatteaktiv.

Indklagede har videre henvist til afgørelsen vedrørende G A/S, og bemærket at denne ifølge kvalitetskontrollantens bemærkninger, som er gengivet i kendelsen side 75 ff., angik følgende:

1. En saldo på 571.000 kr. vedrørende et tilgodehavende for salg (ud af samlede tilgodehavender for salg på ca. 63 mio. kr.), som kvalitetskontrollanten ikke fandt afklaret.
2. En kreditnota på 1.071.000.kr. vedrørende en anden kunde. Det er uklart, hvilken kritik kvalitets-kontrollanten har knyttet til denne kreditnota.
3. Afstemning af tilgodehavender på 2,5 mio. kr. Kontrollanten anfægtede ikke, at der er sket en afstemning, men mente ikke at kunne konstatere i forhold til hvad, der var sket afstemning.
4. Varelager på ca. 11 mio. kr., som kvalitetskontrollanten anså for igangværende arbejder. Indklagede har i sit svar redegjort for, at der var tale om varelager. Det fremgår ikke af nævnets afgørelse, hvad nævnet mente om hvorvidt der var tale om varelager eller igangværende arbejder.
5. Bemærkning om afstemning mellem omsætningsstatistik og bogføring, som efter kvalitetskontrollantens mening ikke var en revisionshandling. Det er ikke forklaret af kvalitetskontrollanten, om han mente, at der ikke i øvrigt var udført tilstrækkelig revision på dette punkt.
6. Revision af transaktionskæder, som ifølge kontrollanten ikke var dokumenteret. Indklagede redegjorde i sit svar for indklagedes dybe kendskab til virksomheden. Det er ikke klart, om nævnet har lagt kvalitetskontrollantens kritik til grund.
7. Bemærkning om, at såfremt der ikke var udarbejdet forhandlingsprotokol, så skulle der udarbejdes en særskilt erklæring herom. Det er ikke oplyst i kendelsen, om der faktisk ikke forelå en forhandlingsprotokol.
8. Aktivering af nyanskaffelser under 12.000 kr., mens der ifølge anvendt regnskabspraksis udgiftsføres med hensyn til anskaffelser under 12.000 kr.

9. Det fremgik ikke af dokumentationen, at den underskrivende revisor havde gennemgået arbejdsrapporterne. Der var ikke fremført nogen kritik om, at den underskrivende revisor ikke havde gennemgået arbejdsrapporterne.

En gennemgang af kvalitetskontrollantens bemærkninger på side 76 skaber væsentlig usikkerhed om, hvorvidt, det, der er citeret ovenfor, faktisk er ment som en kritik om mangelfuld revision. Indklagede har hertil anført, at kvalitetskontrollantens bemærkninger mere synes at vedrøre forhold, som kontrollanten foreslår at udføre på en anden måde. Indklagede har hertil bemærket, at det igen ikke er klart, præcis hvad nævnet har fundet godtgjort, men det kan konstateres, at intet af det, som kvalitetskontrollanten havde fremført, har at gøre med forbehold for going concern eller værdiansættelse af et udskudt skatteaktiv.

Indklagede har afslutningsvist vedrørende gentagelsesforholdet anført, at det ikke fremgår klart af nævnets afgørelse, i hvilken udstrækning nævnet har lagt kvalitetskontrollantens bemærkninger til grund. Indklagede har i denne forbindelse henvist til at nævnets begrundelse på side 119-120 indskrænker sig til en bemærkning om, at *”der savnedes dokumentation for, at indklagede A erklæringsarbejde levede op til de gældende krav med hensyn til planlægning og dokumentation af revisionen af årsrapport for 2010 for E A/S og årsrapporten for 2010 for F Holding ApS, og tillige med hensyn til dokumentationen for revisionen af årsrapporten for G A/S for 2010”*.

Indklagede har i forlængelse heraf henvist til, at det længere nede på side 125 bemærkes af nævnet, at der alene var tale om formelle dokumentationskrav, mens der ikke var påvist substantielle mangler ved det udførte erklæringsarbejde. Indklagede har på denne baggrund anført, at man med rimelighed må mene, at nævnet derfor ikke har tiltrådt kvalitetskontrollantens kritik i fuldt omfang.

Indklagede har endelig anført, at nævnet konkluderede, at overtrædelsen var et udslag af revisionsfirmaets kvalitetsstyringssystem, og at en disciplinærstraf bortfaldt som følge heraf, hvorfor der ikke er tale om et gentagelsestilfælde.

Det forhold, at indklagede mener, at kritikken ”i det højeste” ville kunne rettes mod, at indklagede ikke havde nedskrevet drøftelserne med ledelsen i et notat, betyder ikke, at indklagede erkender, at kritikken er berettiget.

For så vidt angår den manglende dokumentation for vurderingen af going concern og det udskudte skatteaktiv, har indklagede videre anført, at kritikken ikke er berettiget, idet indklagede har kunnet redegøre for revisionen med et notat, der beskriver de væsentlige punkter i indklagedes kommunikation med selskabets ledelse og ejere, og de oplysninger, der berettigede indklagedes konklusion.

Indklagede har vedrørende manglende dokumentation for tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis anført, at i et tilfælde, hvor selskabets underbalance næsten udelukkende kan henføres til gæld til tilknyttede virksomheder eller associerede virksomheder, vil tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis med bestemthed foreligge, hvis revisor gennem drøftelser med selskabets ledelse og ultimative ejere har sikret sig:

1. Vilje og mulighed for samt konkrete tiltag med henblik på at rette op på selskabets drift.
2. Konstatering af, at ejerne faktisk understøttede selskabet ved at tilføre likviditet.

3. Gennem drøftelse med ejerne at opnå overbevisning om ejernes indsigt om fortsat støtte til selskabet samt reetablering af dets drift.

Indklagede bemærker, at såfremt en revisor har opnået en begrundet overbevisning om de omstændigheder, der er oplyst ovenfor, er der ikke grundlag for forbehold i revisionspåtegningen, herunder med hensyn til et udskudt skatteaktiv, idet selskabet i så fald må antages at være going concern og hermed også vil kunne værdigøre det udskudte skatteaktiv. Indklagede har hertil anført, at klager bestrider, at der forelå den fornødne dokumentation for det ovenfor oplyste, men at dette er betinget af, at indklagedes oplysninger om drøftelserne med selskabets ledelse tilsidesættes som urigtige oplysninger, men at klager ikke har fremlagt noget bevis for, at indklagedes oplysninger skulle være forkerte.

### **Revisornævnets begrundelse og afgørelse:**

Revisornævnet lægger ved sin afgørelse de fremlagte dokumenter til grund, herunder de af kvalitetskontrollanten fremlagte arbejdsrapporter.

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

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

På denne baggrund finder Nævnet, at indklagede har tilsidesat sin pligt til at udarbejde arbejdsrapporter, der dokumenterer grundlaget for den afgivne erklæring vedrørende going concern og udskudte skatteaktiver, jf. revisorlovens § 23, stk. 1. Nævnet bemærker, at det ikke er tilstrækkeligt, at indklagede efterfølgende kan redegøre herfor, idet dokumentationen skal fremgå af indklagedes arbejdsrapporter fra tidspunktet for underskrivelsen af erklæringen. Indklagede har derved tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

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

selskabets øverste ledelse, jf. revisorlovens § 23, stk. 1. Nævnet bemærker i denne forbindelse, at et notat udarbejdet efter erklæringsafgivelsen ikke er tilstrækkeligt som dokumentation, idet dokumentationen skal foreligge på tidspunktet for erklæringsafgivelsen. Indklagede har herved tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1. jf. § 23, stk. 1.

### **Sanktion**

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

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, jf. forslagetets ...

*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.”*

Efter princippet i straffelovens § 3 finder Nævnet, at indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik efter de nu gældende principper for ikendelse af disciplinærstraf ikke kan anses for at være en mindre alvorlig forseelse. Indklagede er ved Nævnets kendelse af 9. juli 2015 fundet skyldig i



overtrædelse af revisorlovens § 16, stk. 1, idet planlægningen og dokumentationen for udført revision var mangelfuld. Da indklagedes revisorerklæring er afgivet forud for Nævnets afgørelse af 9. juli 2015 bedømmes forholdene i denne sag efter princippet i straffelovens § 89, hvilket fører til, at det skal vurderes, hvorledes den tidligere sag ville være faldet ud, såfremt sagen dengang også havde omfattet de nu påkendte forhold. Nævnet finder, at der i så fald – idet indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik i denne sag må karakteriseres som værende af betydelig alvor, ville være blevet pålagt indklagede en bøde.

For tilsidesættelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, pålægges indklagede derfor i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, jf. princippet i straffelovens § 89, en bøde på 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 § 52 a 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.

Henrik Bitsch