

Den 10. februar 2020 blev der i

sag nr. 20/2019

Erhvervsstyrelsen

mod

Registreret revisor B

afsagt sålydende

kendelse:

Ved skrivelse af 10. juli 2019 har Erhvervsstyrelsen i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3, indbragt registreret revisor B for Revisornævnet.

Erhvervsstyrelsen har oplyst, at B har været godkendt som registreret revisor fra den 27. november 1991 og har været tilknyttet [Revisionsvirksomhed], cvr-nr. xx xx xx xx fra den 2. december 2004.

Klagen:

Erhvervsstyrelsen har fremsat følgende klagepunkter:

- a) Revisorlovens § 23, stk. 1, samt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for 2015, idet der ikke er foretaget en tilstrækkelig planlægning, idet der ikke er foretaget en vurdering af risiko på væsentlige regnskabsposter samt identificeret regnskabsposter med væsentlige skøn, og idet der ikke er planlagt revisionshandlinger rettet mod væsentlige og risikofyldte poster.
- b) Revisorlovens § 18, stk. 2, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for 2015, idet der ikke er rettet henvendelse til den revisor, som har afgivet erklæring på det seneste aflagte årsregnskab.
- c) Revisorlovens § 23, stk. 1, samt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for 2015, idet revisionsdokumentationen ikke indeholder tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for revisionen af kapitalandele i tilknyttede virksomheder og tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder. Der er endvidere ikke udført revisionshandlinger rettet mod primobalancen og indhentet engagementsbekræftelse.
- d) Revisorlovens § 23, stk. 1, samt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for 2015, idet væsentlige dele af dokumentationen er dateret efter datoen for erklæringen.
- e) Erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1 og 2, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for 2015, idet der ikke er taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven herunder:
 1. Der mangler beskrivelser af anvendt regnskabspraksis for væsentlige regnskabsposter.
 2. Regnskabsposten tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder er fejlagtigt præsenteret under regnskabsposten andre tilgodehavender.

3. Der er ikke oplyst om hæftelser i forbindelse med sambeskatning, ligesom der ikke er oplyst om hæftelser i forhold til de tilknyttede virksomheders kreditorer.

f) Erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 9, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for 2015, idet revisor har underskrevet revisionspåtegningen før ledelsen har godkendt og underskrevet regnskabet.

Sagsfremstilling:

Revisionsvirksomheden [Revisionsvirksomheden] blev af det daværende Revisortilsyn udtaget til kvalitetskontrol i 2016. Efter afslutning af kvalitetskontrollen iværksatte og gennemførte Erhvervsstyrelsen en undersøgelse af revisionen af årsregnskabet for C ApS for 2015.

C ApS (revision)

Indklagede har den 31. maj 2016 afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for regnskabsåret 2015 uden forbehold, men med supplerende oplysninger:

"Supplerende oplysninger

Regnskabet til sammenligning er revideret af en anden revisor, jf. ISA 710, afsnit 17 og 19.

Der er ikke indhentet engagementsforespørgsler hos pengeinstitut, da selskabet ikke vil have det. Vi har dog afstemt bankkonti til bankudskrifter pr. 31. dec. 2015."

Det fremgår blandt andet af årsregnskabet, at årets resultat efter skat var på 872.178 kr. (2014 med 15.968.000 kr.), kapitalandele i tilknyttede virksomheder udgjorde 8.948.206 kr. (2014 med 9.472.000 kr.), andre tilgodehavender udgjorde 29.227.210 kr. (2014 med 32.243.000 kr.), kortfristede gældsforpligtelser var på 8.212.404 kr. (2014 med 13.509.000 kr.), egenkapitalen var på 29.963.012 kr. (2014 med 28.206.000 kr.) og balancesummen udgjorde 38.175.416 kr. (2014 med 41.715.000 kr.).

Af årsregnskabets note 2 fremgår følgende:

Resultat af kapitalandele i tilknyttede virksomheder		
	2015	kr. 1000 2014
<i>Udbytter</i>		
<i>D A/S</i>	643.208	256
<i>E ApS</i>	161.889	184
<i>F ApS</i>	49.407	25
<i>G ApS</i>	-600.133	254
<i>H ApS</i>	-1.016	
<i>D El ApS</i>	7.837	-11
<i>Kommandantgården ApS</i>	-416.671	-2
Resultat af kapitalandele i alt	-154.463	-310"

Af årsregnskabets note 7 fremgår følgende:

"Kapitalandele i tilknyttede virksomheder		
	2015	kr. 1000 2014
<i>Regnskabsmæssig værdi primo</i>	9.472.186	9.783
<i>Årets resultatandele</i>	-154.463	-311
...		
Kapitalandele i alt	8.948.206	9.472"

Af anvendt regnskabspraksis fremgår blandt andet, at årsregnskabet for C ApS er udarbejdet i overensstemmelse med årsregnskabslovens bestemmelser for selskaber i regnskabsklasse B. I anvendt regnskabspraksis er der ingen beskrivelse af resultat af kapitalandele, finansielle indtægter og omkostninger, kapitalandele i tilknyttede virksomheder eller sambeskatning.

Selskabets ledelsespåtegning med godkendelse af årsregnskabet for C ApS for 2015 er dateret den 8. juni 2016. Dirigent har skrevet, at godkendelse på selskabets generalforsamling er sket den 8. juni 2016.

Årsregnskabet for C ApS for regnskabsåret 2015 har været underkastet en intern overvågning i 2016. Rapporten fra den interne overvågning er dateret den 21. oktober 2016 og underskrevet af Torben Andersen, intern kvalitetskontrollant og registreret revisor. Det fremgår af rapporten blandt andet, at *"Kontrollen blev foretaget den 18. august 2016 med opfølgning den 12. oktober 2016 i virksomheden."* Endvidere fremgår under overskriften: Redegørelse for den udførte gennemgang herunder væsentlige fejl og mangler følgende: *"I forbindelse med gennemgang af revisionsopgaven er det konstateret, at der generelt er udført et grundigt revisionsarbejde omkring vurdering af kundeforhold (ny klient), vurdering af regnskabets poster og overordnede/afsluttende områder. Der er imidlertid ikke indhentet og dokumenteret revisionsværktøjer for de væsentlige og risikofyldte områder, hvilket viser sig at være et gennemgående problem på alle sager. Implementeringen af et nyt kvalitetsstyringssystem som Focus-IT er en omfattende opgave, og der vil ofte være behov for tilpasning af procedurer og daglig brug indtil den korrekte og optimale brug opnås, hvilket også fremgår af revisionsvirksomhedens opstart med systemet. Efter aftale blev den interne kvalitetskontrol sat på pause indtil revisionsvirksomheden havde tilføjet og udfyldt revisionsværktøjer for de væsentlige og risikofyldte områder."*

Som bilag hertil er vedlagt "Synsrapporter" på sagsniveau samt Erhvervsstyrelsens rapport om kvalitetskontrol i 2016 af [revisionsvirksomheden. Af denne rapport fremgår blandt andet under punkt 5.2. med overskriften Rettidig udarbejdelse og datering af arbejdsrapporter følgende:

"I forbindelse med gennemgangen af de 3 erklæringer er det konstateret, at dateringer af revisors arbejdsrapport i mange tilfælde er sket efter datoen for erklæringsafgivelserne. Det er oplyst, at sagerne har været genåbnet på grund af nogle misforståelser i brugen af kvalitetsstyringssystemet. Kvalitetskontrollanten har ved den stikprøvevise gennemgang af revisors arbejde observeret, at arbejdet i praksis er udført før afgivelse af erklæringerne. I en af sagerne er det dog oplyst, at revisor har foretaget ændringer i revisionsværktøjet efterfølgende som følge af de modtagne bemærkninger fra den interne kontrollant, jf. afsnit 5.3. nedenfor.

Styrelsen bemærker, at revisionen skal være afsluttet forud for afgivelse af erklæringen.

5.3. C ApS

...

Kvalitetskontrollanten har endvidere konstateret, at væsentlige dele af dokumentationen er dateret efter den foretagne interne overvågning af sagen, som blev påbegyndt i august 2016, det vil sige over to måneder efter erklæringsafgivelsen. Kontrollanten har anført, at revisor har oplyst, at han fik hjælp til forståelsen af det nyimplementerede revisionsværktøj. Den derved opnåede forståelse gjorde, at flere revisionsværktøjer blev genåbnet. Det fremgår af den interne kontrolrapport vedrørende gennemgang af sagen af den 21. oktober 2016, at "Efter aftale blev den interne kvalitetskontrol sat på pause indtil revisionsvirksomheden havde tilføjet og udfyldt revisionsværktøjet for væsentlige og risikofyldte områder." På baggrund af ovenstående er det Erhvervsstyrelsens vurdering, at revisor har overtrådt god revisorskik.

...."

Det fremgår af kvalitetskontrollantens oplysninger i forbindelse med den udførte kontrol, at indklagedes valgte væsentlighedsniveau var sat til 25.000 kr., samt at indklagedes vurdering af væsentlige og risikofyldte områder i revisionsplanlægningen var *"Kapitalandel og tilgodehavender"*.

Kvalitetskontrollanten har i Issue Tracker under overskriften "Kort beskrivelse af sagen" skrevet: *"Holdingselskab med hjemsted i Rønne på Bornholm. Revisor fik sidst på foråret 2015 en henvendelse fra mulig kunde med en forespørgsel på prisen for revision af holdingselskabet og et datterselskab. Revisor gav en skarp pris på kr. 19.000 for revision af holdingselskabet. Tilsyneladende havde revisor ikke fået alle oplysninger om øvrige tilknyttede virksomheder. Opgaven viste sig at blive meget større end antaget, idet der udover holdingselskabet og datterselskabet, hvor revisor også var nyvalgt revisor, var yderligere 6 tilknyttede virksomheder. Ingen af disse andre virksomheder blev revideret. Regnskaberne blev udarbejdet af kunden. Der er store interne mellemregninger. Kunden har gennem en længere årrække haft mange forskellige revisorer fra Bornholm. Da revisors revisionsprogram var nyimplementeret i foråret 2016 var der flere områder af planlægningen og udførelsen der ikke forløb planmæssigt. Flere af områderne er således revisionsmæssigt først afsluttet efter afgivelse af erklæringen."*

Kvalitetskontrollanten har i Issue Tracker under overskriften "Planlægning. Observation" skrevet, at *"Der er ikke fortaget en begrundet og dokumenteret risikovurdering på væsentlige poster med identifikation af risici på revisionsmål. Der er ikke identificeret skønposter...."*

Kvalitetskontrollanten har i Issue Tracker under overskriften "Planlægning. Særlige forhold at iagttage til observationen" skrevet, at *"Væsentlige dele af dokumentationen er dateret efter den foretagne interne overvågning. I flg. det oplyste fik revisor i forbindelse med den interne overvågning væsentlig hjælp til forståelsen af det nyimplementerede revisionsværktøj. Den derved opnåede forståelse gjorde at flere værktøjer blev genåbnet. Hvorved dateringerne blev forrykket."*

Kvalitetskontrollanten har i Issue Tracker under overskriften "Udførelse. Observation" skrevet, at *"Det udførte arbejde er påvirket af begrænsninger som følge af de konstaterede problemer med planlægningen. Bortset fra en regnskabsmæssig afstemning af indtægter/udgifter mellemregninger og egenkapital vedr. tilknyttede virksomheder er der ikke foretaget andre revisionshandlinger med henblik på eksempelvis værdiansættelse og tilstedeværelse. Store dele af det udførte arbejde er - ud fra de anførte dateringer - først udført efter erklæringsafgivelsen."*

Det fremgår af arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, afsnit B vedrørende revisionspåtegninger, at kontrollanten til spørgsmål 3 - om afdækkede væsentlige fejl er afspejlet i revisionspåtegningen - har svaret "Nej" og som bemærkning skrevet, at *"... Der er afgivet supplerende oplysning vedr. manglende tilladelse til indhentelse af engagementsforespørgsler. Med henvisning til formuleringen i den supplerende oplysning, burde revisor have taget forbehold for, at ledelsen har nægtet revisor at udføre ønskede revisionshandlinger. Der er afgivet supplerende oplysning om, at Regnskabet til sammenligning er revideret af en anden revisor jf. IAS 710, afsnit 19 og 19. Da revisor ... ikke har udført handlinger med henblik på revision af åbningsbalancen, burde den supplerende oplysning have været et forbehold. Min gennemgang af regnskabet er baseret på revisors kopi af den underskrevne og godkendte årsrapport. Beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis omtaler ikke følgende væsentlige poster: • Resultat af kapitalandele • Finansielle indtægter • Finansielle omkostninger • Kapitalandele i tilknyttede virksomheder • Sambeskatning. Andre tilgodehavender, 75 % af balancen vedrører tilknyttede virksomheder. Det fremgår ikke af årsrapporten. Resultat kapitalandele er medtaget før skat. Burde være netto efter Skat ... Der er ingen oplysninger om hæftelser for skatter i sambeskatningen. Der er ingen oplysninger om hæftelser på kryds og tværs i koncernen (fremgår af oplysninger i intern årsrapport for BB Hotels)."*

Det fremgår af arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, afsnit D2 vedrørende accept og fortsættelse af revisionsopgaven, at kontrollanten til spørgsmål 3 - om revisor, hvis det er en førstegangsrevision, har indhentet den fratrædende revisors udtalelse om grunden til fratræden - har svaret "Ja" og som bemærkning skrevet, at *"Revisor har kontaktet den seneste anmeldte*

revisor: [tidligere revisionsvirksomhed]. Tidligere revisor svarede på henvendelsen, at han alene havde været revisor i en periode startende 3. januar 2016 for så at fratræde igen den 7. april 2016. Fratrædende revisor havde ikke nået at udføre arbejde i den korte valgperiode.

[Revisionsvirksomheden] har ikke forsøgt at kontakte den revisor der havde revideret årsrapporten for 2014. [Revisionsvirksomheden] har ikke modtaget kopi af fratrædende revisors seneste revisionsprotokollat”.

Det fremgår af arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, afsnit E vedrørende planlægning af revisionen, at kontrollanten til spørgsmål 1 - om udarbejdelse af revisionsplan - har svaret "Ja" og, at kontrollanten til spørgsmål 2 - om dokumentation vedrørende forståelse af kunden, vurdering af risici for fejlinformation og risici for blandt andet besvigelser - har svaret "Nej" og som bemærkning skrevet, at "Risikovurdering er ikke begrundet. Kapitalandel i tilknyttede virksomheder er revisionsmæssigt behandlet som: "Andre værdipapirer" med risikovurdering "Lav". Der er således ikke indhentet revisionsværktøj rettet mod kapitalandele i tilknyttede virksomheder, men alene mod "Andre værdipapirer". Der er ikke indhentet revisionsværktøj vedr. indtægter af kapitalandele i tilknyttede virksomheder. Tilgodehavende tilknyttede virksomheder er revisionsmæssigt behandlet som langfristet tilgodehavende. Ikke som tilgodehavende tilknyttede virksomheder."

Det fremgår af arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, afsnit F vedrørende dokumentation for udførelse af revisionsopgaven, til spørgsmål 1 - om, hvis der er tale om førstegangsrevision, hvorvidt revisor har sikret sig, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, at primobalancen ikke indeholder fejlinformation, der kan påvirke regnskabet for den aktuelle periode - svaret "Ja" og som bemærkning skrevet, at "Revisor har kontaktet tidligere revisor. Tidligere revisor var kun revisor i selskabet i ca. 3 måneder og nåede ikke at udføre revisionsopgaver. Kunne derfor ikke bidrage med info. Revisor har ikke forsøgt at kontakte den revisor der reviderede de senest aflagte årsregnskab. Revisor har ikke haft adgang til arbejdsrapporter, revisionsprotokol eller andre oplysninger fra revisor der reviderede den senest aflagte årsrapport. Der foreligger ingen dokumentation for konkrete revisionsbehandlinger rettet mod primobalancen." Kontrollanten har til spørgsmål 4 - med fokusområdet indregning af indtægter/omsætning - ikke har besvaret spørgsmålet, men som bemærkning skrevet følgende: "Virksomheden har 6 tilknyttede virksomheder. Ingen af dem er uvæsentlige. 1 af selskaberne er underlagt revision. Revisionen i dette udføres også af [Revisionsvirksomheden]. Dette udgør ca 30 % af værdien af kapitalandelene. Øvrige kapitalandel – til en værdi af tkr. 6.287- er indregnet alene på baggrund af de ikke reviderede årsrapporter. Resultat af kapitalandel tkr. - 154. Består af positive resultater i alt tkr. 860 (heraf revideret kr. 0), negative resultater tkr. -1.014 (heraf reviderede - 600). Af de samlede tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder tkr. 29.170 vedrører 27.510 tilgodehavende hos G, der er revideret, men som næppe har likviditet til at betale. Resten tkr. 1.660 vedrører tilgodehavender i ikke reviderede kapitalandele. Vedr. kapitalandele generelt:• Indtægter er stemt af til de foreliggende regnskaber. • Mellemregninger er stemt af til de foreliggende regnskaber. • Værdi af kapitalandel er stemt af til de foreliggende regnskaber. Bortset fra disse meget overordnede regnskabsmæssige kontroller er det ikke dokumenteret at der er foretaget en revisionsmæssig efterprøvning af indtægt/værdier i relation til de tilknyttede virksomheder."

Kontrollanten har til spørgsmål 17 - om kontrollanten har sikret sig, at revisionsdokumentation er udarbejdet og foreligger (fysisk eller elektronisk) inden afgivelse af revisors erklæring - svaret "Nej" og som bemærkning skrevet, at "Væsentlige dele af revisionsdokumentationen er først udarbejdet i forbindelse med den gennemførte intern overvågning".

Indklagede har den 22. november 2016 skrevet under på, at han har forelagt kvalitetskontrollanten alt relevant materiale til brug for kvalitetskontrollen samt, at der er sket drøftelse af kontrollantens observationer, ligesom indklagede har haft mulighed for at fremsætte sine kommentarer hertil.

I en skrivelse af 30. maj 2018 til indklagede fra Erhvervsstyrelsen har Erhvervsstyrelsen fremsendt høring i sagen, hvoraf det blandt andet fremgår, at Erhvervsstyrelsen havde til hensigt at indbringe indklagede for Revisornævnet.

I en skrivelse af 8. november 2018 til Erhvervsstyrelsen har indklagede fremsendt følgende bemærkninger:

”Afsnit 3:

Min forklaring til det fastsatte væsentlighedsniveau på 25 tkr. Begrundes med at på alle efteruddannelseskurser jeg har deltaget i, omhandlende kvalitetssikringsstyring, har undervisningen af autoriserede kvalitetskontrollanter ved flere lejligheder undervist at ved revision af SMV er det normalt at benytte de samme væsentlighedsniveauer. I forbindelse med den udarbejdede handlingsplan kan det oplyses, at vi efter en gennemgang af vores kundeportefølje vil 90% af kunderne have et væsentlighedsniveau på ovennævnte størrelse.

Afsnit 4:

På tidspunktet for godkendelsen af kunden som var første gangs kunde, var opgaven at vi skulle foretage revision af C ApS samt 1 datterselskab. Vi var ikke bekendt med på det tidspunkt at der var flere ikke reviderede selskaber under C ApS, hvorfor risikovurdering var sat til lav.

Afsnit 5:

På mødet i Erhvervsstyrelsen 13/9 talte vi også om dette forhold hvor vi også tilkendegav rigtigheden i at kontakte den revisor der havde revideret det seneste årsregnskab. Denne handling har vi taget til efterretning, ligeledes jf. fremsendte handlingsplan. Det skal dog bemærkes, at vi kontaktede seneste revisor og ligesom vi oplyste på mødet er det er vor opfattelse, at når revisor har godkendt opgaven har han også foretaget opgaveaccept med tilhørende arbejdshandlinger. Lovgivningen var på det tidspunkt seneste revisor.

Afsnit 6:

Vi har løbende haft omfattende mailkorrespondance til den øverste ledelse i forbindelse med væsentlige områder og de supplerende oplysninger.

Afsnit 7:

Ingen yderligere bemærkninger. Vi henviser til vort møde den 13/9, hvor vi debatterede dette område.

Afsnit 8:

Vi har efter bedste overbevisning ikke handlet i ond tro. Vi arbejdede dels med et nyt kvalitetssikringsværktøj samt en ny kunde. Vi udvalgte C ApS til den interne kontrol og dermed også til den eksterne kvalitetskontrol. Årsagen hertil som tillige oplyst til mødet var, at efter afslutning af revisionen fik vi en fornemmelse af, at den foretagne revision ikke var fyldestgørende. Hertil skal endvidere tilføjes, at vi aldrig før har været i en situation hvor der indgik flere ikke reviderede selskaber i revisionen af holdingselskabet ligesom der ikke i min efteruddannelse på noget tidspunkt har været undervisning i netop denne situation.

Afsnit 9:

Det var en total overraskelse for os, at der var afvigelser mellem det underskrevne regnskab og det indberettede. Vi har derfor jf. handlingsplanen strammet vores procedure for indberettede årsregnskaber vi ikke selv indberetter.

Afsnit 10:

De omtalte forhold nævnt i dette afsnit var jo netop årsagen til, at vi valgte at få udtaget dette regnskab til kontrol, da vi blev klar over, at der kunne forekomme mangler. Vi havde en omfattende korrespondance med den øverste ledelse om en hel del andre forhold i regnskab som blev ændret og i forbindelse dermed blev disse områder nedtonet.

Afsnit 11:

Det er en klar fejl at dette er sket. Det er absolut ikke normalt forekommende ved vores kunder. Vi har derfor strammet op jf. handlingsplan.

Vor konklusion på høringssvar:

Mange af de nævnte punkter indgår i vores fremsendte handlingsplan og da der er gået mere end 2 år er de fleste allerede indarbejdet og vi skal derfor anmode om undersøgelsessagen bliver lukket med en påtale og/eller en administrativ bøde på ca. kr. 5.000. Begrundelsen herfor er, at vi selv udvalgte denne tvivlsomme sag var vores fornemmelse for eventuelle mangler i sagen, idet vi hverken i undervisning eller tidligere havde haft en tilsvarende sag.”

Ved skrivelse af 9. juli 2019 har Erhvervsstyrelsen truffet afgørelse, herunder om indbringelse af indklagede for Revisornævnet.

Parternes bemærkninger:

Klager har vedrørende klagepunkt a indledningsvis oplyst, at kapitalandele i tilknyttede virksomheder er indregnet med 8.948 tkr. svarende til ca. 23 % af balancesummen.

Tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder, benævnt ”Andre Tilgodehavender” i årsregnskabet, er indregnet med 29.227 tkr., svarende til ca. 77 % af balancesummen.

Klager har til støtte for klagepunktet anført, at der ved planlægningen ikke er blevet identificeret regnskabsposter med væsentlige skøn. Kapitalandele i tilknyttede virksomheder og tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder er ved planlægningen blevet behandlet som ”Andre værdipapirer” og ”Andre finansielle indtægter” med risikovurderingen ”lav”. Der er således ikke blevet indhentet revisionsværktøj rettet mod revisionen af kapitalandele i tilknyttede virksomheder og tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder. Der er ikke blevet vurderet risici på revisionsmålsniveau på disse poster, ligesom der ikke er blevet taget stilling til, hvorledes der opnås overbevisning om værdiansættelse. Indklagede har derfor ikke foretaget en tilstrækkelig planlægning, særligt vedrørende kapitalandele i tilknyttede virksomheder og tilgodehavender i tilknyttede virksomheder, som begge er væsentlige regnskabsposter indeholdende skøn.

Når revisionsplanlægningen ikke er udført tilstrækkeligt, er der forøget risiko for, at eventuelle væsentlige og risikofyldte områder ikke bliver identificeret og dermed ikke bliver tilstrækkeligt afdækket revisionsmæssigt. Det af indklagede anførte - om, at der er tale om en førstegangskunde, hvor indklagede først efter accept af opgaven fandt ud af, at der var flere ikke reviderede selskaber under C ApS - kan ikke føre til andet resultat. En revisor skal om nødvendigt opdatere og ændre planlægningen, når en revisor bliver opmærksom på information, der afviger betydeligt fra den information, der var tilgængelig, da revisor planlagde revisionshandlingerne.

Klager har på ovenstående baggrund anført, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, samt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, idet der ikke er udført en tilstrækkelig planlægning af opgaven.

Klager har til klagepunktet henvist til revisorlovens § 16, stk. 1, og § 23, stk. 1, ISA 230, afsnit 5 og 8, ISA 300, afsnit 7, , ISA 315, afsnit 5, ISA 330, afsnit 18-19 og ISA 500, afsnit 6.

Klager har til støtte for klagepunkt b anført, at indklagede har kontaktet den seneste anmeldte revisor, som meddelte indklagede, at der ikke var udført revisionsarbejde og, at denne ikke har afgivet erklæring på det seneste aflagte årsregnskab. Indklagede har ikke forsøgt at kontakte den revisor, som har revideret årsregnskabet for 2014. Den tiltrædende revisor skal rette henvendelse til den revisor, som har afgivet den seneste erklæring med henblik for at kunne opnå relevant information om primobalancen. Det blev præciseret ved ændringen af revisorloven i 2016, at den tiltrædende revisor også skal rette henvendelse til den revisor, som har afgivet den seneste erklæring, uanset denne ikke er den fratrædende revisor. Den ændrede affattelse har betydning i de tilfælde, hvor den underskrivende revisor er fratrukket og afløst af en anden revisor, som så også er fratrukket, forinden vedkommende har afsluttet en igangværende revisionsopgave.

Klager har på denne baggrund anført, at indklagede herved har overtrådt revisorlovens § 18, stk. 2.

Klager har til støtte for klagepunkt c anført, at den udførte revision af kapitalandele i tilknyttede virksomheder samt tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder er utilstrækkelig som grundlag for den afgivne erklæring. Hertil kommer, at der heller ikke er udført revision af primobalancen. Det er oplyst, at C ApS har 6 tilknyttede virksomheder, hvoraf ingen er uvæsentlige. Et af selskaberne er underlagt revision, som er udført af indklagede. Dette udgør ca. 30 % af værdien af kapitalandelene. Øvrige kapitalandele, som udgør 6.287 tkr., er indregnet alene på baggrund af de ikke reviderede årsrapporter, som indklagede ikke dokumenteret har taget stilling til. Der foreligger på den baggrund ikke et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

For så vidt angår tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder er det oplyst, at mellemregninger alene er afstemt til foreliggende regnskaber. Størstedelen af tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder vedrører et tilgodehavende hos BB Hotels, der er revideret, men som efter kontrollantens vurdering næppe har likviditet til at betale. Indklagede har ikke dokumenteret forholdt sig hertil. Resten vedrører tilgodehavender i ikke reviderede kapitalandele, som indklagede ligeledes ikke har dokumenteret at have taget stilling til.

Der foreligger endvidere ingen revisionshandlinger rettet mod primobalancen. Indklagede har anført i de supplerende oplysninger, at ”Regnskabet til sammenligning er revideret af en anden revisor, jf. ISA 710, afsnit 17 og 19.”. Indklagede har ikke kontaktet den revisor, som har revideret årsregnskabet for 2014, jf. klagepunkt b, ligesom indklagede ikke har udført alternative revisionshandlinger rettet mod primobalancen.

Klager har videre henvist til, at det af den supplerende oplysning fremgår, at C ApS ikke vil have, at indklagede sender engagementsforespørgsler til pengeinstitut. Indklagede oplyser at have afstemt bankkonti til bankudskrift pr. 31. dec. 2015. Men indklagede opnår ikke bevis for eventuelle værdipapirdepoter, finansielle instrumenter og forpligtelser samt for eventualforpligtelser og sikkerhedsstillelser ved alene at have afstemt bankkonti til bankudskrift. Indklagede har derfor ikke taget dokumenteret stilling til, hvilke områder der ikke er opnået revisionsbevis for, når indklagede ikke har sendt en engagementsforespørgsel. Der er ikke udført alternative handlinger. Klager har

hertil yderligere bemærket, at supplerende oplysninger ikke kan afhjælpe manglende revisionshandlinger.

Klager har på denne baggrund gjort gældende, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, samt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for 2015, idet revisionsdokumentationen ikke indeholder tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for revisionen af kapitalandele i tilknyttede virksomheder og tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder, og idet der ikke er udført revisionshandlinger rettet mod primobalancen.

Klager har til klagepunktet henvist til revisorlovens § 16, stk. 1, og § 23, stk. 1, ISA 200, afsnit 15, ISA 230, afsnit 5 og 8, ISA 500, afsnit 6, ISA 510, afsnit 5 og 6 samt ISA 540, afsnit 8c.

Klager har til støtte for klagepunkt d anført, at væsentlige dele af revisionsdokumentationen er udarbejdet flere måneder efter erklæringsafgivelsen. Ifølge det oplyste er der foretaget ændringer som følge af den interne overvågning i august 2016. Der kan ikke foretages den slags ændringer i revisionsdokumentationen, som den interne kontrollant har opfordret til. Revisionsdokumentationen skal udarbejdes rettidigt, det vil sige inden erklæringsafgivelsen.

Klager har på denne baggrund gjort gældende, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, samt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for 2015, idet der er foretaget ændringer i revisionsdokumentationen efter erklæringsdatoen.

Klager har til klagepunktet endvidere henvist til ISA 230, afsnit 7 og afsnit 9

Klager har til støtte for klagepunkt e anført, at beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis er en væsentlig bestanddel af en årsrapport. Det er derfor vigtigt, at ledelsen udformer beskrivelsen af regnskabspraksis, så den er tilpasset den enkelte virksomhed. I årsregnskabet for C ApS for 2015 indeholder anvendt regnskabspraksis ikke en beskrivelse af resultat af kapitalandele, finansielle indtægter og omkostninger, kapitalandele i tilknyttede virksomheder samt sambeskatning, og alle disse regnskabsposter er væsentlige i årsregnskabet. Der er i årsregnskabet ikke redegjort for de anvendte indregningskriterier og målegrundlag, hvilket er i strid med årsregnskabslovens § 53. Endvidere er årsregnskabsloven overtrådt, idet tilgodehavende hos tilknyttede virksomheder, som udgør ca. 74 % af balancesummen og dermed er en væsentlig post, er præsenteret som andre tilgodehavender.

Herudover er der ikke givet oplysninger om hæftelser for skatter i sambeskatningen, ligesom der ikke er oplyst om hæftelser i forhold til de tilknyttede virksomheders kreditorer. Der er tale om væsentlige overtrædelser af årsregnskabsloven, som indklagede skulle have taget forbehold for.

Klager har på denne baggrund gjort gældende, at indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsen § 6, stk. 1 og 2, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for 2015, idet revisor ikke har taget forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven.

Klager har til klagepunktet henvist til erklæringsbekendtgørelsens § 6 samt årsregnskabslovens § 53 og § 64.

Klager har til støtte for klagepunkt f anført, at idet indklagede har underskrevet revisionspåtegningen for C ApS for 2015 før ledelsen har godkendt og underskrevet regnskabet, har indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsen § 5, stk. 9.

Klager har til klagepunktet henvist til erklæringsbekendtgørelsen § 5, stk. 9, samt erklæringsvejledningens afsnit 5.8.

Indklagede har til støtte for klagepunkt a anført, at han har drøftet denne problemstilling med [medarbejder] fra Faglig Afdeling (intern rapport). Idet revisionsvirksomheden kun har med mindre virksomheder at gøre, blev han forsikret om, at det kunne forsvares, at han brugte kvalitetsstyringssystemets standardværdier, hvor der blev foretaget en automatisk beregning af væsentlighedsniveauet. Det blev dog ved den interne kontrol synliggjort, at revisionsvirksomheden havde brug for tilpasning af de forskellige procedurer samt tilpasning af den daglige brug, således at revisorerne kunne opnå korrekt og optimal brug af systemet, hvilket er strammet op og gjort mere individuelt, jf. den godkendte handlingsplan. Indklagede vil femover have fokus på at få identificeret regnskabsposter med væsentlige skøn, så der dermed er større sikkerhed for at få risikofyldte områder afdækket revisionsmæssigt.

Indklagede har supplerende anført, at han ikke er enig i, at han ikke har identificeret regnskabsposter med væsentlige skøn i C ApS, idet indklagede har afstemt kapitalandele og tilgodehavender i tilknyttede virksomheder, hvilket fremgår af arbejdsrapporterne, hvilket må være overset. Indklagede fejlede derimod på de enkelte væsentlige poster som kassekredit og lønninger, som ikke var afstemt i et af datterselskaberne, som ikke blev revideret. Dette er taget til efterretning og korrigeret. Der blev vedrørende C ApS indhentet årsrapport for 2014, hvor væsentlige aktiver og passiver blev gennemgået.

Indklagede har til støtte for klagepunkt b anført, at han rettede henvendelse til den sidst registrerede revisor, jf. revisorlovens § 18, stk. 1, men at han efterfølgende er blevet gjort opmærksom på, at der skal rettes henvendelse til den revisor, der har afgivet den seneste erklæring, jf. revisorlovens § 18, stk. 2. Denne procedure er blevet strammet op og godkendt i handlingsplanen. Det var indklagedes opfattelse, at når revisor (tidligere revisor) havde godkendt en given opgave, havde han også foretaget opgaveaccept med tilhørende arbejdsbehandling. Lovgivningen var på det tidspunkt seneste revisor. Indklagede har endeligt anført, at klagepunkt b burde frafalde, idet indklagede er klar over, hvorledes lovgivningen var på det givne tidspunkt, og på, hvorledes lovgivningen efterfølgende er strammet op.

Indklagede har til støtte for klagepunkt c anført, at revisorlovens § 16, stk. 1, ikke er overtrådt vedrørende kapitalandele generelt, idet indtægter og mellemregninger er afstemt til de foreliggende regnskaber. Desuden er værdien af kapitalandele afstemt til de foreliggende regnskaber. Indklagede gennemgik endvidere - idet indklagede indhentede årsrapporten for 2014 og gennemgik de væsentligste aktiver og passiver - primobalance og kunne konstatere, at den stemte. Der blev ikke indhentet engagementsforespørgsel hos pengeinstitut, da virksomheden ikke ville tillade dette. Indklagede har dog afstemt bankkonto til bankudskrifter pr. 31. december 2015.

Indklagede har til støtte for klagepunkt d anført, at revisionsvirksomheden var midt i en fase med at implementere elektronisk kvalitetsstyringssystem, og at virksomheden af den interne kontrol fik væsentlig hjælp til forståelse af de nyimplementerede revisionsværktøjer. Denne forståelse medførte, at flere revisionsværktøjer blev genåbnet, hvilket gjorde, at der optrådte forskydninger

mellem datering for dokumentation og dato for erklæringen. Da indklagede blev klar over de mangler, der var i de udfyldte revisionsværktøjer, blev indklagede i samråd med den interne kontrol (Torben Andersen fra Faglig Afdeling) enige om at sætte den interne kvalitetskontrol på pause, så de kunne få rettet op på de opdagede fejl og mangler for de væsentlige og risikofyldte områder. Derefter blev den interne kvalitetskontrol genoptaget.

Indklagede har til støtte for klagepunkt e anført, at regnskabet for C ApS 2015 indeholder væsentlige poster, hvorfor indklagedes opmærksomhed fremadrettet blev rettet på at få identificeret regnskabsposter med væsentlige skøn, så der derved var større sikkerhed for at få risikofyldte områder revisionsmæssigt afdækket. Fremadrettet vil andre tilgodehavender og tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder blive specificeret.

Indklagede har til støtte for klagepunkt f anført, at det umiddelbart kan se ud til, at erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 9, bevidst er blevet overtrådt, men indklagede gør gældende, at kunden ændrede dato for underskrift, og at generalforsamlingen skulle have været samme dato som revisorens underskriftsdato.

Indklagede har afslutningsvis anført, at han efter bedste overbevisning ikke handlet i ond tro. Indklagede har ligeledes gjort gældende, at indklagede selv udvalgte C ApS til den interne kontrol velvidende, at den således også ville blive udtaget af den eksterne kontrol. Baggrunden for dette var, at opgaven var lettere kompliceret i forhold til at få afdækket problemstillinger i forhold til det nyligt implementerede kvalitetsstyringsystem. I forbindelse med henvendelse fra kunden sagde indklagede ja til revision af et holdingselskab og et datterselskab. Indklagede havde tilsyneladende ikke fået alle oplysninger om øvrige tilknyttede virksomheder, og opgaven viste sig at blive meget større end først antaget, idet der udover holdingselskabet og datterselskabet, hvor indklagede også var nyvalgt revisor, var yderligere 6 tilknyttede virksomheder. Ingen af disse andre virksomheder blev revideret, idet regnskaberne og indberetning blev foretaget af kunden selv.

Indklagede har til udmåling af en eventuel bøde anført, at han har deltaget positivt og aktivt i hele processen, både med den interne og den eksterne kvalitetskontrollant, såvel som Erhvervsstyrelsen og Revisornævnet, hvilket indklagede mener, at der bør tages hensyn til. Det er uforståeligt, at Erhvervsstyrelsen har til hensigt at straffe de revisorer, der åbent går ud med eventuelle problemer frem for at skjule disse. Det giver et uheldigt signal. Indklagede har endvidere peget på den lange sagsbehandlingstid på 3 år.

Revisornævnets begrundelse og afgørelse:

Erhvervsstyrelsens undersøgelse er udført i 2016 efter ikrafttrædelsen den 17. juni 2016 af den nye revisorlov.

Revisornævnet lægger de dokumenterede oplysninger samt blandt andet kvalitetskontrollantens oplysninger til grund.

Klagepunkt a: Revisornævnet lægger til grund, at i selskabet C ApS for regnskabsåret 2015 var "Kapitalandele i tilknyttede virksomheder" indregnet med 8.948 tkr. svarende til ca. 23 % af balancesummen, og "Tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder", benævnt "Andre Tilgodehavender", indregnet med 29.227 tkr., svarende til ca. 77 % af balancesummen, hvilket var

væsentlige poster i regnskabet som helhed, og som sammenlagt og hver for sig oversteg indklagedes valgte væsentlighedsniveau på 25.000 kr.

Revisornævnet lægger endvidere til grund, at indklagede ikke - og som til dels erkendt - forud for sin erklæringsafgivelse har dokumenteret sin planlægning vedrørende vurdering af risiko på væsentlige regnskabsposter, vedrørende identifikation af regnskabsposter med væsentlige skøn samt vedrørende sine revisionshandlinger rettet mod væsentlige og risikofyldte poster på andet medie end sit nye revisionsværktøj.

Revisornævnet finder det på den baggrund endvidere bevist, at indklagede ikke har dokumenteret at have udført tilstrækkelige revisionshandlinger af regnskabsposterne "Kapitalandele i tilknyttede virksomheder" og "Tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder", at indklagede ikke vurderede risici på revisionsmålsniveau på disse regnskabsposter og, at indklagede ikke tog stilling til den i årsrapporten anførte værdiansættelse på disse regnskabsposter.

Ved ikke forud for sin erklæringsafgivelse at have foretaget tilstrækkelig planlægning og dokumentation heraf for så vidt angår regnskabsposterne "Kapitalandele i tilknyttede virksomheder" og "Tilgodehavender i tilknyttede virksomheder", som begge er væsentlige regnskabsposter indeholdende skøn, har indklagede overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Klagepunkt b: Indklagede har afgivet sin revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for regnskabsåret 2015 den 31. maj 2016, dvs. forud for ikrafttræden den 17. juni 2016 af lov nr. 631 af 9. juni 2016 om ændring af revisorloven og forskellige andre love. Ved denne lovændring skete der blandt andet en ændring af revisorlovens § 18, stk. 2, således at det efter lovændringen direkte - og som noget nyt - fremgår af revisorlovens § 18, stk. 2, at *"Har den fratrædende revisor ikke afgivet seneste erklæring på årsregnskabet m.v., skal den tiltrædende revisor tillige rette henvendelse til den revisor, der har afgivet den seneste erklæring."*

Revisornævnet lægger til grund, at indklagede rettede henvendelse til den senest i selskabet C ApS anmeldte revisor, der oplyste, at han ikke havde udført revisionsarbejde.

På denne baggrund - og selv om det også forud for præciseringen af kravet om, at en tiltrædende revisor skal rette henvendelse til den revisor, der senest har afgivet revisorerklæring, ville have været naturligt og forsvarligt for en tiltrædende revisor at foretage en sådan henvendelse - finder Revisornævnet ikke, således som revisorlovens § 18, stk. 2, var formuleret, da indklagede afgav sin revisionspåtegning, og således som klagepunktet i denne sag er formuleret, at indklagede kan dømmes for tilsidesættelse af god revisorskik ved at have undladt henvendelsen til den revisor, der senest havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskaber for selskabet C ApS, jf. hertil også princippet i straffelovens § 3, stk. 1. Derfor frifindes indklagede for dette klagepunkt.

Klagepunkt c: Revisornævnet lægger for så vidt angår "Tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder" til grund, at C ApS har 6 tilknyttede virksomheder, hvoraf ingen er uvæsentlige, at alene et af selskaberne er underlagt revision, som er udført af indklagede, at dette selskab udgør ca. 30 % af værdien af kapitalandelene, at mellemregninger alene er afstemt til foreliggende regnskaber, at størstedelen af "Tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder" vedrører et tilgodehavende hos BB Hotels, der er det reviderede selskab, hvilken indklagede ikke har dokumenteret at have forholdt sig til. Revisornævnet lægger endvidere til grund, at den resterende del af "Tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder" angår tilgodehavender i ikke reviderede kapitalandele, som indklagede ej heller har dokumenteret at have taget stilling til.

Revisornævnet lægger for så vidt angår primobalancen - der blandt andet består af regnskabsposten "Øvrige kapitalandele", som udgør 6.287 tkr., der er indregnet alene på baggrund af de

ikke reviderede årsrapporter, som indklagede ikke har dokumenteret at have taget stilling til - til grund, at regnskabsposten er en væsentlig post i regnskabet og overstiger indklagedes valgte væsentlighedsniveau på 25.000 kr. Revisornævnet finder det videre bevist, at indklagede ikke med den fornødne professionelle skepsis - herunder i lyset af, at der var tale om en førstegangsrevisionsopgave - har dokumenteret at have udført revisionshandlinger rettet mod primobalancen, herunder ikke rettede henvendelse til den revisor, der senest havde afgivet revisionspåtegning på årsregnskab for selskabet.

Revisornævnet lægger for så vidt angår indhentelse af engagementsbekræftelse til grund, at indklagede ikke har indhentet en sådan, fordi C ApS' ledelse ikke ønskede dette, samt at indklagede afstemte bankkonti til bankudskrift pr. 31. dec. 2015. Revisornævnet finder ikke, at indklagede på denne baggrund med den fornødne professionelle skepsis har opfyldt kravet til revisionen af selskabets engagement til bank, blandt andet fordi indklagede ikke ved sin revision havde bevis for eventuelle værdipapirdepoter, finansielle instrumenter og forpligtelser samt for eventualforpligtelser og sikkerhedsstillelser, og idet indklagede ikke har dokumenteret at have udført alternative revisionshandlinger. Revisornævnet bemærker i tilknytning hertil, at en supplerende oplysninger ikke kan afhjælpe manglende revisionshandlinger.

På denne baggrund finder Revisornævnet det bevist, at indklagedes revisionsdokumentation ikke indeholdt tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for indklagedes revision af "Kapitalandele i tilknyttede virksomheder", af indklagedes revision af "Tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder" samt af indklagedes revision af primobalancen, ligesom indklagede undlod at indhente engagementsbekræftelse. Herved har indklagede overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1.

Klagepunkt d: Indledningsvis bemærkes, at klagepunktet er formuleret som angående "væsentlige dele", hvilket ikke er konkretiseret hverken i selve klagepunktet eller i afsnittet om Erhvervsstyrelsens vurdering.

En klage til Revisornævnet skal være konkret formuleret. En klager kan ikke helt eller delvist overlade til Revisornævnet at udforme det enkelte klagepunkt blot ud fra en beskrivelse af et sagsforløb eller ud fra generel formulering. I så fald ville de indklagede revisorer ikke have en rimelig mulighed for at varetage deres eventuelle forsvar over for den rejste klage, og det ville være Revisornævnet, der fremstod som de indklagedes egentlig modpart, hvilket ville kompromittere Revisornævnets status som et af parterne uafhængigt klagenævn.

Klager har i denne sag i klagepunktet beskrevet klagepunktet som omfattende "væsentlige dele af dokumentationen". Klagepunktet er ikke yderligere konkretiseret under "Erhvervsstyrelsens vurdering".

På denne baggrund afvises klagepunkt d.

Klagepunkt e: Revisornævnet lægger til grund, at i årsregnskabet for C ApS for 2015 indgår der ikke i anvendt regnskabspraksis en beskrivelse af resultat af kapitalandele, finansielle indtægter og omkostninger, kapitalandele i tilknyttede virksomheder samt sambeskatning, samt at disse regnskabsposter er væsentlige i årsregnskabet. Revisornævnet lægger endvidere til grund, at der i årsregnskabet ikke er redegjort for de anvendte indregningskriterier og målegrundlag, hvilket er i strid med årsregnskabslovens § 53. Revisornævnet lægger videre til grund, at årsregnskabslovens § 23, stk. 2, er overtrådt, idet tilgodehavende hos tilknyttede virksomheder, som udgør ca. 74 % af balancesummen og dermed er en væsentlig post, er præsenteret som andre tilgodehavender. Revisornævnet lægger endelig til grund, at der ikke er givet oplysninger om hæftelser for skatter i sambeskatningen, ligesom der ikke er oplysning om hæftelser i forhold til de tilknyttede virksomheders kreditorer, jf. årsregnskabslovens § 64, stk. 3.

Revisornævnet finder, at de anførte mangler er væsentlige overtrædelser af årsregnskabsloven, som indklagede skulle have taget forbehold for.

På denne baggrund er det bevist, at indklagede har overtrådt - nugældende og dagældende - erklæringsbekendtgørelses § 6, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for C ApS for 2015, fordi indklagede ikke har taget fornødne forbehold for overtrædelser af årsregnskabsloven.

Klagepunkt f: Revisornævnet lægger til grund, at som det fremgår af det dokumenterede årsregnskab for C ApS for 2015, har indklagede underskrevet revisionspåtegningen før ledelsen har godkendt og underskrevet regnskabet. Herved har indklagede overtrådt - dagældende og nugældende - erklæringsbekendtgørelses § 5, stk. 9.

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 tilsidesættelse af god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, samt overtrædelse af revisorlovens § 23, stk. 1, samt - nugældende og dagældende - erklæringsbekendtgørelses §§ 5 og 6 pålægges indklagede B derfor i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde, der passende kan fastsættes til 40.000 kr. Det af indklagede anførte om, at indklagede ikke i forbindelse med, at han påtog sig opgaven, blev gjort bekendt med opgavens omfang, kan ikke føre til et andet resultat. Det af indklagede anførte om varigheden af sagsbehandlingen kan ej heller føre til en nedsættelse af bøden.

Thi bestemmes:

Indklagede, registreret revisor B, pålægges en bøde på 40.000 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