

Den 12. juni 2023 blev der i

Sag nr. 25-2022

Erhvervsstyrelsen

mod

Registeret revisor Claus Nielsen

afsagt sålydende

kendelse:

Ved skrivelse af 27. april 2022 har Erhvervsstyrelsen i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3, indbragt registeret revisor Claus Nielsen for Revisornævnet.

Erhvervsstyrelsen har den 28. april 2022 oplyst, at indklagede har været godkendt som registreret revisor fra den 10. april 1990 og har været tilknyttet Revisionsvirksomhed X siden 30. april 2015

Indklagede blev ved Revisornævnets kendelse af 22. september 2016 fundet skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik ved bl.a. manglende forbehold for overtrædelse af årsregnskabsloven, men den forskyldte straf bortfaldt grundet ændringer i revisorloven, jf. straffelovens § 3.

Klagen:

Klager har rejst følgende klagepunkter:

- At revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på års- og koncernregnskabet for BB ApS for 2018, idet revisionsplanlægningen er utilstrækkelig og ikke er tilpasset den konkrete kunde, og idet der ikke er dokumentation for, at der med den fornødne professionelle skepsis er taget stilling til væsentlige og risikofyldte områder, hverken i moderselskabet eller i koncernregnskabet, ligesom der ikke er udarbejdet en koncernrevisionsstrategi- og plan eller udformet revisionshandlinger med henblik på at kunne opnå revisionsbevis vedrørende koncernregnskabet. (klagepunkt a).
- At revisorlovens § 23, stk. 1 og 2, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, samt bekendtgørelse om godkendte revisors og revisionsvirksomheders tilrettelæggelse af arbejdet § 4, stk. 1 og 2, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på års- og koncernregnskabet for BB ApS for 2018, idet revisor ikke har taget det fornødne ansvar samt deltaget aktivt i udførelsen af revisionen af koncernregnskabet, idet der ikke er dokumentation for, at der er udført revision af koncernregnskabet eller opnået revisionsbevis som grundlag for at kunne afgive erklæring på koncernregnskabet. (klagepunkt b)
- At revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på års- og koncernregnskabet for BB ApS for 2018, idet der ikke er dokumentation for, at der med den fornødne professionelle skepsis, er udformet og udført tilstrækkelige revisionshandlinger, der afspejler de af revisor vurderede forøgede risici for

hvidvask, ligesom der ikke er dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende revisionen af værdiansættelsen af kapitalandele i tilknyttede virksomheder som grundlag for den afgivne revisionspåtegning. (klagepunkt c).

- At erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på års- og koncernregnskabet for BB ApS for 2018, idet der ikke er taget forbehold for manglende overholdelse af årsregnskabslovens § 23, stk. 1, § 64, jf. § 126, stk. 1, nr. 9, § 86 a, § 93 a, jf. § 126, stk. 1., nr. 8, § 96, stk. 1, jf. § 126, stk. 1, nr.1, § 98 a, jf. § 126, stk. 1, nr. 10, § 98 b, § 98 c, stk. 5, jf. § 98 c, stk. 1, § 98 c, stk. 7, § 104 og § 105. (klagepunkt d).
- At revisorlovens § 23, stk. 4, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på års- og koncernregnskabet for BB ApS for 2018, idet der ikke opbevares et eksemplar af dokumentationen, herunder arbejds papirer, for det udførte revisionsarbejde i dattervirksomheder af betydning for revisionen af koncernregnskabet, ligesom der ikke foreligger en aftale om fyldestgørende og ubegrænset adgang hertil eller foreligger dokumentation for, at der i øvrigt er truffet andre passende foranstaltninger. (klagepunkt e).
- At revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for CC K/S for 2018, idet der ikke er dokumentation for, at der med den fornødne professionelle skepsis er udformet og udført tilstrækkelige revisions handlinger, der afspejler de af revisor vurderede forøgede risici vedrørende hvidvask på omsætningen og risiko for misbrug af selskabet, ligesom der ikke er dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende revisionen af værdiansættelsen af finansielle anlægsaktiver som grundlag for den afgivne revisionspåtegning. (klagepunkt f).
- At erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, er overtrådt ved afgivelse af afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for CC K/S for 2018, idet der mangler oplysning i revisionspåtegningen om, at bogføringsloven ikke er overholdt. (klagepunkt g).
- At revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, er overtrådt ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for DD ApS for 2017/18, idet der ikke er dokumentation for, at der med den fornødne professionelle skepsis, er udformet og udført tilstrækkelige revisions handlinger og for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende værdiansættelsen af investeringsejendomme og andre tilgodehavender som grundlag for den afgivne revisionspåtegning. (klagepunkt h).
- At revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 samt erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, 2. pkt., er overtrådt ved afgivelse af afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for EE ApS for 2017/18, idet der ikke er dokumentation for, at der er taget stilling til, om ledelsen kan ifalde ansvar for overtrædelse af bogføringsloven samt moms- og skattelovgivningen, og idet der i revisionspåtegningen ikke er oplyst om, at ledelsen kan ifalde ansvar for overtrædelse af skattelovgivningen. (klagepunkt i).

Sagsfremstilling:

Vedrørende klagepunkt a

Indklagede har den 8. juli 2019 afgivet revisionspåtegning uden modifikation af konklusionen eller fremhævelse af forhold på års- og koncernregnskabet for BB ApS for 2018.

Årsregnskabet udviste et resultat på 198 t.kr og en egenkapital på 4.525 t.kr. Balancesummen udgjorde 4.643 t.kr. for moderselskabet. Koncernregnskabet udviste et resultat på 19.712 t.kr og en egenkapital på 79.816 t.kr. Balancesummen udgjorde 176.534 t.kr. for koncernen.

BB ApS er et holdingselskab, hvis aktiviteter består af ”trade in goods of all kinds, in particular imports, exports and distribution of [produkt 1] and [produkt 2]”. Salgsaktiviteterne sker gennem tilknyttede virksomheder.

Det danske moderselskab, BB ApS, ejer 8 datterselskaber i henholdsvis [land 1], [land 2], [land 3], [land 4], [land 5], [land 6], [land 7] og [land 8]:

Group overview

Parent company:	BB ApS
100% owned subsidiaries:	FF [udenlandsk 1 virksomhed], [land 1] GG [udenlandsk 2 virksomhed], [land 2] HH [udenlandsk 3 virksomhed], [land 3] II [udenlandsk 4 virksomhed], [land 4] JJ [udenlandsk 5 virksomhed], [land 5] KK [udenlandsk 6 virksomhed], [land 6] LL [udenlandsk 7 virksomhed], [land 7] MM [udenlandsk 8 virksomhed], [land 8]

Moderselskabet ejer 100 procent af samtlige datterselskaber.

Erhvervsstyrelsen iværksatte en undersøgelse af revisionen af års- og koncernregnskabet for 2018 for BB ApS.

Indklagede har udarbejdet planlægningsnotat af 21. maj 2019 for udarbejdelse af årsrapporten for selskabet.

Af planlægningsnotatet fremgår bl.a., at selskabets eneste væsentlige aktiv er investering i datterselskaber.

Det fremgår videre, at BB ApS er ejet af en række personlige investorer fra de tidligere [område 1]-lande, og at de enkelte investorer er ansat i dattervirksomhederne, ligesom det fremgår, at det primært er [område 1]-landenes behov for import af [produkt 1] fra EU, der danner grundlag for forretningen, idet det er vanskeligt for selskaber i [land 2], [land 3], [land 4], [land 5], [land 6], [land 7] og [land 8] at drive samhandel med europæiske partnere.

Af planlægningsnotatet fremgår:

”Vi sender instruks til datterselskabernes revisorer til brug for revision af koncernregnskab. Det er primært datter i [land 1] der er væsentlig og dette selskabs regnskab mv opstilles og revideres nu af NN. Vi modtager således regnskaber fra datterselskaberne, bogføringsmateriale, svar på vor instruks og afstemning af interne mellemregninger til brug for koncernregnskab. Dog er anskaffelsesummen (regnskabsprincip er kostpris)

meget lav for dattervirksomhederne i forhold til deres bogførte værdi, hvorfor risiko vurderes lav.”

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave i afsnit A vedrørende planlægning af revisionsopgaven svaret nej på spørgsmål 103, om hvorvidt revisor har udarbejdet en revisionsplan, der er tilpasset den konkrete revisionsopgave.

Kvalitetskontrollanten har hertil bemærket følgende:

”... Planlægningsnotatet indeholder en generel beskrivelse af virksomheden i 1. afsnit. Planlægningsnotat vedrører nok moder. Risikoanalysen indeholder dog koncernposter (men også finansielle anlægsaktiver, som forefindes i moderselskabet).

Det fremgår af et afsnit i planlægningsnotatet, at der sidste år er taget forbehold for manglende udarbejdelse af koncernregnskab, hvilket formentlig er et afsnit, der ikke er relevant for indeværende regnskabsår. I afsnit vedr. vurdering af reviderbarhed i planlægningsnotatet er det vurderet, at forretningsgange mv. er fornuftige, mens det i et andet nævnes, at det skal overvejes at fremhæve forhold i regnskab pga. manglende information fra datterselskaber. Vurderingerne er ikke nærmere underbygget/beskrevet.

Herudover forekommer planlægningsnotatet generelt at være standard/generisk. Planlægningsnotatet har ikke udmøntet sig i planlægning af konkrete revisionshandlinger. Der er endvidere ikke foretaget planlægning af revisionshandlinger med henblik på at opnå revisionsbevis som grundlag for at kunne afgive revisionspåtegning på koncernregnskabet. Jf. endvidere afsnit N vedrørende gennemgang af koncernrevision.”

Af indklagedes planlægningsnotat fremgår bl.a.:

”Selskabets formål er, at fungere som holdingselskab for udenlandske dattervirksomheder, og koncernen driver primært handel med [produkt 2] og [produkt 1] fra kendte mærker OO, PP mv., som indkøbes gennem QQ og sælges videre til primært [område 1]-lande. Dvs. der ikke er meget aktivitet i det danske selskab.

Det er primært [område 1]-landenes behov for import til [produkt 1] fra EU der danner grundlag for forretningen, idet det er vanskeligt for [område 1]-lande selskaber at drive samandel med europæiske partnere, herunder foretagelse af transaktioner. Som følge af dattervirksomhedernes etablering i [område 1]-landene og ejerskab ([udenlandske 9] personer) skal være ekstra opmærksom på hvivasklovens overholdelse.

Selskabet drives fra primært fra [land 1] samt selskabets kontorer i navnlig [land 1], [land 2] og [land 3].”

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave i afsnit A vedrørende planlægning af revisionsopgaven svaret nej på spørgsmål 105, om hvorvidt revisor har dokumenteret sin forståelse af kunden og dennes omgivelser, herunder bl.a. branche, virksomhedens art og regnskabspraksis, mål, strategi, forretningsrisici, finansielle præstationer, IT-anvendelse og interne kontrol og risikoproces.

Kvalitetskontrollanten har hertil bemærket følgende:

”Meget overordnet beskrivelse af kunden. Der mangler blandt andet overvejelser vedrørende risici, typer af transaktioner og anvendt regnskabspraksis (ligeledes vedr. forskelle heri mellem moder og døtre).se endvidere afsnit N vedrørende gennemgang af koncernrevision.”

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave i afsnit A vedrørende planlægning af revisionsopgaven svaret nej på spørgsmål 106, om hvorvidt revisor har dokumenteret sin vurdering af risici for væsentlig fejlinformation på regnskabs- og revisionsmålsniveau.

Kvalitetskontrollanten har hertil bemærket følgende:

”Vurdering foretaget på regnskabspostniveau (blandet moder og koncern). For så vidt angår moder er der foretaget vurdering på revisionsmålsniveau. Der er dog ikke foretaget planlægning af konkrete handlinger med udgangspunkt i risikovurderinger..”

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave i afsnit A vedrørende planlægning af revisionsopgaven svaret nej på spørgsmål 107, om hvorvidt nogle af de identificerede risici efter revisors vurdering er betydelige risici, som kræver særlige revisionsmæssige overvejelser, herunder bl.a. om besvigelser, transaktioners kompleksitet, betydelige transaktioner med nærtstående parter, IT-kontroller, interne kontroller mv., samt, hvorvidt der eksisterer kontrolaktiviteter vedrørende disse risici?

Kvalitetskontrollanten har hertil bemærket følgende:

”Beskrivelse i planlægningsnotat forekommer at være standard. Der er blandt andet ikke foretaget identifikation af omfang og art af interne transaktioner/transaktioner nærtstående parter, herunder intern avancementstruktur.”

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave i afsnit A vedrørende planlægning af revisionsopgaven svaret nej på spørgsmål 111 og 115, om hvorvidt revisor har dokumenteret tilstrækkelige risikovurderingshandlinger til identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation ved regnskabsmæssige skøn, herunder graden af skønsmæssig usikkerhed, samt dokumenteret tilstrækkeligt kendskab til virksomhedens proces ved fastlæggelse af skøn mv., hvad der kan gå galt på revisionsmålsniveau, samt taget stilling til, hvorvidt virksomhedens ledelse har valgt den regnskabspraksis, der bedst afspejler et retvisende billede.

Kvalitetskontrollanten har hertil bemærket følgende:

”Der er ikke foretaget identifikation af regnskabsposter, der indeholder regnskabsmæssige skøn, eller til, hvorledes dette behandles af ledelsen, herunder identifikation af hvilke områder i koncernregnskabet, der er relevante for revisor at involvere sig i, jf. endvidere afsnit N vedr. koncernrevision”

Af planlægningsnotatet fremgår bl.a.:

”Selskabets eneste væsentlige aktiv er investering i datterselskaberne. Vi sender instruks til datterselskabernes revisorer til brug for revision af koncernregnskab. Det er primært datter i [land 1] der er væsentlig og dette selskabs regnskab mv opstilles og revideres nu af NN. Vi modtager således regnskaber fra datterselskaberne, bogføringsmateriale, svar på vor instruks og afstemning af interne mellemregninger til brug for koncernregnskab. Dog er anskaffelsessummen (regnskabsprincip er kostpris) meget lav for dattervirksomhederne i forhold til deres bogførte værdi, hvorfor risiko vurderes lav.”

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave i afsnit A vedrørende planlægning af revisionsopgaven svaret nej på spørgsmål 112, om hvorvidt revisor på basis af en forhåndsantagelse om, at der er besvigelserisici forbundet med indregning af indtægter – har dokumenteret at have vurderet, hvilke indtægtskategorier, indtægtstransaktioner eller revisionsmål, der giver anledning til risici for væsentlig fejlinformation, idet kvalitetskontrollanten har bemærket, at det ikke indgår i planlægningsnotatet.

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave i afsnit A vedrørende planlægning af revisionsopgaven svaret nej på spørgsmål 114, om hvorvidt revisor har dokumenteret sin risikovurdering vedrørende omsætning/indregning af indtægter, herunder dokumenteret, hvad der kan gå galt på revisionsmålsniveau og taget stilling til, hvorvidt virksomhedens ledelse har valgt den indregningsmetode, der bedst afspejler et retvisende billede.

Kvalitetskontrollanten har hertil bemærket følgende:

”Omsætning (koncern) er i risikoanalysen i planlægningsnotatet vurderet IA [Ikke Aktuel] fsva væsentlighed og M vedr. væsentlige fejl. Risikoanalysen har dog ikke udmøntet sig i tilrettelæggelse af revisionshandlinger”

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave i afsnit A vedrørende planlægning af revisionsopgaven svaret nej på spørgsmål 120, om hvorvidt en gennemlæsning af planlægningen giver et umiddelbart indtryk af sammenhæng mellem indledende planlægning, fastlæggelse af væsentlighedsniveau, identifikation af væsentlige og risikofyldte områder og valgt strategi.

Kvalitetskontrollanten har hertil bemærket følgende:

”Planlægningen vurderes at være meget overordnet, og omhandler primært moderselskabet. Se endvidere afsnit N vedrørende koncernrevision. Det vurderes at være en væsentlig mangel, at der ikke er udført planlægning vedrørende revision af koncernregnskabet.”

Af kvalitetskontrollantens samlede vurdering af sagen fremgår bl.a.:

”Efter kontrollantnes vurdering indeholder sagen væsentlige mangler. Planlægningen omfatter hovedsageligt moderselskabet, og er ikke på tilstrækkelig vis tilpasset den konkrete opgave. Der er ikke foretaget planlægning af revision af koncernregnskabet, og der foreligger ikke dokumentation for, at der er opnået revisionsbevis vedrørende koncernregnskabet som grundlag for den afgivne erklæring på koncernregnskabet.”

Indklagede har til kvalitetskontrollantens bemærkninger navnlig henvist til sin kommentar til afsnit N, Koncernrevision, nr. 1.403, hvor indklagede har anført:

”Det er korrekt at der ikke er modtaget skriftlige "long-form report" fra NN, men at der i stedet er modtaget mundlige redegørelser og gennemgang af de enkelte selskabers forhold bl.a baseret på rapportering for tidligere år. Endvidere er komponentrevisor informeret om bl.a. vores vurdering af væsentlighed i koncernen og hvor vi har anmodet om oplysninger ligesom vi har drøftet væsentlige forhold. Både instruks til revisor og rapportering herfra kan og vil blive forbedret fremover, herunder en klarer skriftlig dokumentation for planlagte og udførte handlinger på både selskabs- og regnskabsniveau.”

Vedrørende klagepunkt b

Udover det anførte vedrørende klagepunkt a) kan der henvises til, at koncernregnskabet udviste nedenstående hovedtal:

<u>t.kr.</u>	<u>2018</u>	<u>2017</u>
Omsætning	622.368	581.576
Årets resultat	19.712	16.020
Varelager	38.201	45.747
Tilgodehavender i alt	113.853	107.283
Heraf udgør tilgodehavender "from affiliates"	39.626	17.844
Likvider	18.797	8.662
Egenkapital	79.816	59.265
Balancesum	176.534	167.612

Af notat om koncernrevision og koncernregnskab af 7. juli 2019 fremgår:

Koncernrevision og koncernregnskab

Selskabets andele i tilknyttede virksomheder er optaget til kostpris og ses mere end 15 gange den bogførte værdi. NN [ord i] selskabernes samlede indre værdi QQ er generelt selskabernes hovedrevisor. Jeg har gennemgået selskabernes regnskaber uden det har givet anledning til særlige bemærkninger udover at selskabet har stiftet 2 nye selskaber i henholdsvis [land 8] og [land 7]. Der er udsendt instruks til dattervirksomhederne i lighed med tidligere år. Selskabernes aktivitet steget mere end forventet. Den al overvejende risiko og væsentlig del foregår i det [udenlandske i] dattervirksomhed (salg køb, EK mv). Herfra udgår alle de andre dattervirksomheders (rene salgsselskaber) varekøb og de bliver serviceret herfra ligesom administrationen og bogføring. Den primære risiko for tab mv. ligger ligeledes her. Det er aftalt med selskabets ledelse at for 2019 vil min. [forkortelse 1] sammen med QQ bliver revideret af NN. Endvidere skal vi være opmærksomme på ændringer i fx [forkortelse 2], herunder om de ikke også skal revideres. Der er modtaget rapport fra NN vedrørende QQ (gav ikke anledning til særlige bemærkninger) og de er ligeledes kordinerende i forhold til alt, hvad der sker i koncernen. Både på datterselskabsniveau og på koncernniveau (udbytte). Alle de øvrige døtres køb foregår hos QQ (med få undtagelser –under 5%).

På baggrund af regnskaberne og udtalelse fra ledelse er koncernregnskabet opstillet. Elimineringerne af køb/salg mv. er foretaget ud fra modtagne oplysninger.

Konklusion:

Jeg er af den opfattelse, at koncernregnskabet er korrekt opstillet i henhold til lovgivning.

7/7 2019

RR

Af kopi af regnskab for 2018 for datterselskabet i [land 2] fremgår:

[-]

GG [udenlandsk 2 virksomhed] Profit & Loss Statement for the period Jan. 01 - Dec. 31 2018

	Full Amount USD
5000 Operating Income	
6110 Income from sales	\$6,911,483.12
7000 Operating Expenses	
7200 Cost of Goods Sold	
7210 Sold/Purchased Goods	-\$6,238,679.86
7300 Delivery expenses	
7310 Advertisement Expenses	-\$471.06
7340 Transportation and Storage Expenses	-\$2,174.70
7380 Other Delivery Expenses	-\$3,220.13
7400 General and Administrative Expenses	
7410 Remuneration of Labour	-\$532,616.51
7423 [REDACTED]	-\$38,474.29
7425 [REDACTED]	-\$40.19
7426 Representation Expenses	-\$60,301.75
7427 Defective stock write-off	-\$68,048.16
7430 Communications	\$14,200.45
7435 Insurance	-\$3,446.79
7440 Liabilities Payments	-\$8,616.82
7445 Office Stationary	-\$821.44
7460 Bank Fees	-\$8,326.62
7455 Depreciation and Amortization	-\$22,378.56
7460 Employees Travel	-\$2,855.94
7465 Other Tax Expenses	-\$8,441.73
7490 Other General Expenses	-\$10,710.60
7491 Financial Expenses	-\$138,412.70
8000 Non-operating Income and Expenses	
8100 Non-operating Income	
8100 Other Non-operating Income (Exch. rate)	\$0.00
8110 Interest Income	\$1,401.26
8190 Other Non-operating Income (Credit Notes)	\$162,900.69
8200 Non-operating Expenses	
8200 Other Non-operating Expenses (Exch. rate)	-\$210,735.14
8210 Interest Expenses	-\$20,340.90
8285 Conversion Fees	-\$29,486.66
Profit/loss of accounting period	-\$438,816.66

SS

Director

GG [udenlandsk 2 virksomhed]

Af kopi af regnskab for 2018 for datterselskabet i [land 5] fremgår:

**Financial statement
of small business entity**

translation begins to the dollar exchange rate on 31.12.2018 = 27,69

JJ J udenlandsk 5 virksomhed

Territory

[land 5]

Type of economic activity

Wto trade computers and software

Amount of workers

21

Unit:

[thousands of dollars]

Address:

[...]

**1. Balance Sheet
on December 31 2018**

asset	Code of line	On beginning of financial year	On 31 and current balance
1	2	3	4
I. Non-current assets			
Uncompleted capital investments	1005	0,3	
Fixed assets:	1010	14,1	23,9
primitive cost	1011	23,3	42,7
WCA	1012	(7,7)	(18,8)
Long-term biological assets	1020	-	-
Long-term financial investments	1030	-	-
Other non-current assets	1090	-	-
All after the division of I	1015	14,0	23,9
II. Circulating assets			
Supplies:	1100	42,6	101,1
excluding the prepared products	1103	48,6	78,7
Current biological assets	1110	-	-
Accounts receivable in the current cycle, work, services	1125	389,8	2408,3
Accounts receivable in the current cycle with a budget	1135	-	1,3
including the current income tax	1126	-	-
Other receivable assets	1123	12,1	3,2
Current financial investments	1160	-	-
Money and their equivalents	1165	223,1	781,7
Charges of future periods	1170	1,7	2,3
Other circulating assets	1190	10,7	4,1
All after the division of II	1195	615,5	3302,1
III. Non-current assets retained for sale and groups of companies	1200	-	-
Balance	1300	631,4	3326,0

Passive side	Code of line	On beginning of financial year	On end of current to the period
1	2	3	4
I. Property asset			
Reserve fund capital	1400	26,7	22,1
Additional capital	1410	1,0	0,7
Operating surplus	1415	-	-
Reserve fund (reversed loss)	1420	5,2	25,3
Unpaid capital	1425	-	(-)
All after the division of I	1495	32,9	53,1
II. Long-term debt, long-term financing but not liability			
1595	1595	1,4	3,8
III. Current liabilities			
Short-term credits of banks	1600	-	-
Financial lease debt other			
in a long-term debt	1610	-	-
commodities, works, services	1615	535,6	3239,9
by contractors with a budget	1620	3,9	19,9
including from an income tax	1621	3,2	1,2
by calculations from insurance	1625	-	-
by calculations from the remuneration of labour	1630	-	0,8
Profits of future periods	1655	-	-
Other current liabilities	1660	69,6	20,4
All after the division of III	1695	392,1	3271,0
IV. Obligations, related to the long-term assets related the a sale, and transfer of the thing			
1700	1700	-	-
Balance	1900	631,4	3387,0

2. Profit & Loss
1/ for 2018

Article	Code of line	For period current	For analogous period previous year
1	2	3	4
A net profit in from realization of products (commodities, works, services)	2000	3131,7	1218,2
Other operating profit	2120	77,0	6,5
Other profits	2290	0,3	-
Together profits (2000+2120+2290)	2390	3509,0	1225,0
Realized cost (commodities, works, services) cost	2050	(4953,1)	(1107,6)
Other operating charges	2180	(362,1)	(107,2)
Other charges	2270	(-)	(-)
Together charges (2050+2180+2270)	2285	(5517,2)	(1216,6)
A financial result is to transaction (2390-2285)	2290	11,8	10,4
Phases to the financial result	2300	(0,8)	(1,2)
Net income (loss) (2390-2300)	2350	(10)	9,2

Director

Chief accountant



Director

Chief accountant

Af telefonnotat af 28. juni 2019 fremgår:

22/6/19

7) coming up and (letter)

VV

NN

1) Confirmation all companies have been audited/reviewed by ^{that all} NN in 2018

2) Interest in comp. ^{and in cu.} - 2019 discuss but all received/mon. NN ? or something

3) Fee 4/10% - YES

4) Review of individual companies

QQ

Sales ↓ income ↑ - no sig. change

[forkortelse 1]

Equity

[forkortelse 3]

Earnings! due to loss on debtors / credit notes and currency fluctuations
2017 - improved
2019 - audit report!

[forkortelse 2]

Sales ↑

Audit 2019!
report

[forkortelse 4]

Sales ↑
2019 ↑

earnings ↑

Audit report 2019!

[forkortelse 5]

Sales ↑

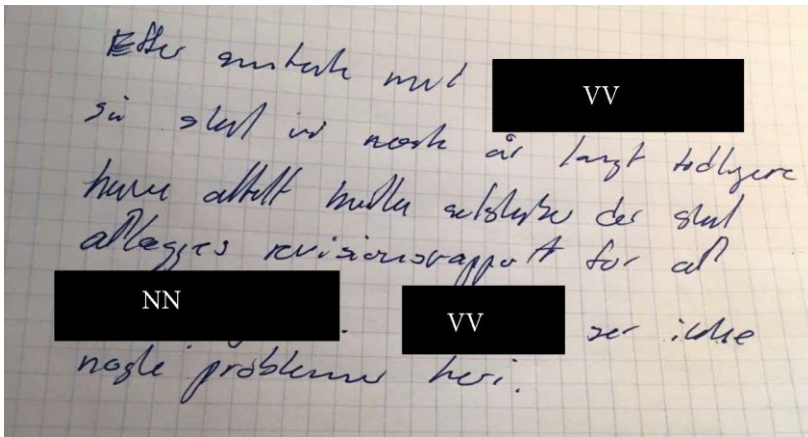
Earnings disappointing
Audit 2019? Discuss

[forskellige forkortelser 1]

small and mid
ex. 2019 ↑

Conclusion:

Planning earlier next year and get confirmations



Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave i afsnit N vedrørende koncernrevision anført følgende bemærkninger til spørgsmål 1.402 om gennemgang af underliggende arbejdspapirer vedrørende en eller flere komponenter:

*"Kopi af alt materiale vedrørende dattervirksomheder ligger i ringbind. Alle dokumenter er gennemgået, inklusive udskrift af konsolidering. I ringbindets fane 16 forefindes følgende: *Notat om koncernrevision og koncernregnskab (1 side) *Udskrift af konsolidering foretaget i Excel *Håndskrevne telefonnotater af 23/4-19 og 28/6-19 med VV, NN [by 1]. *Kopi af anmodning om materiale/questionnaire (1 side), vedr. [land 1], [land 2], [land 3], [land 4] og [land 5] *Brev fra WW ApS (1 side) med besvarelse af instruks/anmodning om materiale *kopi af balance for moderselskab *kopi af revisor-påtegnet (blank) regnskab for datterselskab i [land 1] (FF [udenlandsk virksomhed 1]), benævnt revisionsrapport, men det er et årsregnskab. *kopi af regnskab (kun tal) for øvrige dattervirksomheder (1-2 sider, uden regnskabspraksis, noter mm.)"*

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave i afsnit M vedrørende koncernrevision Konklusion/afrapportering svaret ja til spørgsmål 1.305, om hvorvidt der ved gennemlæsning af revisors konklusioner, rapportering mv. er indikationer på forhold, der skulle have givet anledning til forbehold eller fremhævelse af forhold i den afgivne påtegning.

Kvalitetskontrollanten har hertil bemærket følgende:

"... Der er ikke dokumentation for opnået revisionsbevis vedrørende væsentlige områder mv. i dattervirksomhederne og dermed for at relevante revisionsmål er afdækket i koncernregnskabet. Der foreligger udelukkende talmæssige oplysninger vedrørende dattervirksomheder (kopi af regnskab for det væsentligste selskab i [land 1] og kopi af balancer for de øvrige 7 dattervirksomheder). Revisor har ikke taget stilling til, hvorvidt det manglende revisionsbevis vedrørende koncernregnskabet skulle have haft indvirkning på erklæringen"

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave i afsnit M vedrørende koncernrevision Konklusion/afrapportering svaret nej til spørgsmål 1.302, om hvorvidt den afsluttende konklusion giver et overblik over den udførte revision og indeholder alle væsentlige konklusioner, som på tilstrækkelig vis afdækker alle identificerede risici.

Kvalitetskontrollanten har hertil bemærket følgende:

”Det ses ikke, at der er konkluderet på koncernregnskabet, hvilket efter kontrollantens vurdering hænger sammen med, at dette [der] ikke er foretaget planlægning og revisionshandlinger vedrørende koncernregnskabet, men hovedsageligt foretaget konsolidering og opstilling af regnskabet. ...”

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave i afsnit D, vedrørende Omsætning/indregning af indtægter, bemærket følgende til spørgsmål 409 om, hvilken betydning det har haft for den foreliggende dokumentation, det indhentede revisionsbevis og den afgivne erklæring, hvis revisor efter kontrollantens opfattelse ikke har planlagt og udført passende revisionshandlinger:

”... Der er ikke planlagt og udført handlinger vedrørende koncernens omsætning, herunder modtaget rapportering af resultat af revision af omsætning fra komponentrevisor. Der foreligger ikke dokumentation for, at der er opnået revisionsbevis vedrørende omsætningen. ...”

Heroverfor har indklagede bemærket, at der ikke er omsætning i selskabet, ligesom indklagede har henvist til sine bemærkninger til kvalitetskontrollantens kommentarer vedrørende spørgsmål 1403.

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit H, vedrørende Varelager, svaret ”nej” til spørgsmål 807, om hvorvidt revisor, under hensyntagen til arten af det regnskabsmæssige skøn, har dokumenteret at have testet/taget stilling til, hvordan ledelsen har udøvet de regnskabsmæssige skøn, og de data, som ledelsens skøn er baseret på, herunder om den anvendte målemetode er passende efter omstændighederne, om metoden for udøvelse af skøn har været konsistent, og om de forudsætninger, som ledelsen har anvendt, er rimelige, samt hvorvidt efterfølgende begivenheder giver revisionsbevis vedrørende det udøvede skøn mv.

Kvalitetskontrollanten har hertil bemærket følgende:

”Der er ingen arbejds papirer, lagerlister eller lignende. Der er ikke grundlag for at kunne vurdere varelageret, eller arbejds papirer fra komponentrevisor, der redegør herfor”

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit H, vedrørende Varelager, bemærket følgende til spørgsmål 813, om hvilken betydning det har haft for den foreliggende dokumentation, det indhentede revisionsbevis og den afgivne erklæring, hvis revisor efter kontrollantens opfattelse ikke har planlagt og udført passende revisionshandlinger:

”Der er ikke planlagt og udført handlinger vedrørende koncernens varelager, herunder modtaget rapportering af resultat af revision af varelager fra komponentrevisor. Der foreligger ikke dokumentation for, at der er opnået revisionsbevis vedrørende varelageret”

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit I, vedrørende Tilgodehavender, bemærket følgende til spørgsmål 913, om hvilken betydning det har

haft for den foreliggende dokumentation, det indhentede revisionsbevis og den afgivne erklæring, hvis revisor efter kontrollantens opfattelse ikke har planlagt og udført passende revisionshandlinger:

”Der er ikke planlagt og udført handlinger vedrørende koncernens tilgodehavender, herunder modtaget rapportering af resultat af revision af tilgodehavender fra komponentrevisor. Der foreligger ikke dokumentation for, at der er opnået revisionsbevis vedrørende tilgodehavender. Se endvidere afsnit N, sp. 1409 vedrørende regnskabsposten tilgodehavende hos tilknyttede virksomheder i koncernregnskabet”

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit N, vedrørende Koncernrevision, svaret ”nej” til spørgsmål 1.403, om hvorvidt revisor i arbejdspapirerne har dokumenteret, at der er foretaget gennemgang og vurdering af det revisionsarbejde, som er udført af andre revisorer med henblik på koncernrevisionen, og om revisor i arbejdspapirerne har dokumenteret, at disse revisorer har givet samtykke til videregivelse af relevant dokumentation vedrørende revisionsarbejdet under udførelsen af koncernrevisionen.

Kvalitetskontrollanten har hertil bemærket følgende:

”Der er ingen dokumentation for, at der er foretaget gennemgang og vurdering af det arbejde, som er udført af andre revisorer. Der foreligger 2 håndskrevne telefonreferater vedr. samtaler med VV, NN [by 1], som dog ikke konkluderer fsva. udført revision”

Indklagede har som kommentar hertil anført følgende:

”Det er korrekt at der ikke er modtaget skriftlige "long-form report" fra NN, men at der i stedet er modtaget mundtlige redegørelser og gennemgang af de enkelte selskabers forhold bl.a. baseret på rapportering for tidligere år. Endvidere er komponentrevisor informeret om bl.a. vores vurdering af væsentlighed i koncernen og hvor vi har anmodet om oplysninger ligesom vi har drøftet væsentlige forhold. Både instruks til revisor og rapportering herfra kan og vil blive forbedret fremover, herunder en klarer skriftlig dokumentation for planlagte og udførte handlinger på både selskabs- og regnskabsniveau.”

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit N, vedrørende Koncernrevision, svaret ”nej” til spørgsmål 1.409, om hvorvidt revisor har opnået en forståelse for konsolideringsprocessen, herunder de instruktioner, der er udsendt af koncernledelsen til komponenterne.

Kvalitetskontrollanten har hertil bemærket følgende:

”Revisor har forestået konsolideringen og der fremgår enkelte oplysninger, der kan henføres til konsolideringen i den udsendte anmodning om materiale/questionnaire. Der foreligger dog ingen dokumenterede beskrivelser eller specifikationer vedrørende elimineringsposter, forskelle i anvendt regnskabspraksis, valutakursomregning, primogenemgang, interne avancer, der skal elimineres. Der foreligger endvidere ikke dokumenteret input til brug for den pengestrømsopgørelse, der er foretaget på summarisk niveau i konsolideringsarket. Denne er derfor vanskelig at gennemgå, ligesom det er vanskeligt at opnå overblik over foretagne eliminerings, udligninger mv. i konsolideringen. som

anført i afsnit B (sp. 308,2) samt sp. 913, indgår der en regnskabspost "receivables from affiliates" på 39.626 tkr. I koncernregnskabet. Det er vanskeligt at vurdere, hvorvidt der er tale om et tilgodehavende, der burde have været elimineret, da der ikke foreligger dokumentation for koncerninterne transaktioner eller afstemninger af mellemværender. Desuden er der tale om en regnskabspost, der efter kontrollantens opfattelse er væsentlig, hvorfor revisor særligt burde have forholdt sig dokumenteret til værdiansættelsen af tilgodehavendet"

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit N, vedrørende Koncernrevision, svaret "nej" til spørgsmål 1.411, om hvorvidt det er dokumenteret, at revisor har taget stilling til koncernopgaveteamets involvering i komponentrevisorernes arbejde samt fastlagt arten af det arbejde der skal udføres vedrørende komponenternes finansielle information.

Kvalitetskontrollanten har hertil bemærket følgende:

"Ikke dokumenteret i arbejdsmappen Det fremgår af revisionsprotokollat, at der er indhentet revisionsrapport fra NN for det væsentligste selskab i [land 1], ligesom selskaberne har besvaret vor revisionsinstruks til de enkelte selskaber. Det fremgår af protokollat, at der kun har været bemærkninger vedr. anvendt regnskabspraksis vedr. anlægsaktiver, hvor flere af selskaberne iht. lokal praksis anvender saldoafskrivning på anlægsaktiver. Arbejdspapirerne indeholder dog ikke dokumentation vedrørende forskelle i regnskabspraksis, herunder hvilken betydning dette måtte have. Indhentede balancer for de 7 mindre datterselskaber indeholder ingen beskrivelse af anvendt regnskabspraksis. Ud fra de foreliggende kopier af indhentede balancer for de 7 mindre datterselskaber er det endvidere ikke muligt for kontrollanten at afgøre, hvorvidt der er tale om årsregnskaber eller skatteregnskaber. Regnskaberne indeholder tal i lokal valuta, samt omregning USD, som igen er omregnet til DKK i koncernregnskabet"

Af revisionsprotokollat til års- og koncernregnskabet for 2018 fremgår bl.a.:

*"Kapitalandele i tilknyttede virksomheder/koncernregnskab
Kapitalandele i tilknyttede virksomheder, DKK 4.555, består af kapitalandele i selskabets dattervirksomheder i [land 1], [land 10], [land 4], [land 2], [land 5], [land 6] samt de nye datterselskaber i [land 7] og [land 8]. Vi har modtaget regnskaber og for alle selskaberne sam revisionsrapport fra NN for det i al væsentligste selskab i [land 1], og ligesom selskaberne har besvaret vor revisionsinstruks til de enkelte selskaber. Vi har ligeledes til brug for udarbejdelse af koncernregnskabet modtaget oplysninger om koncernintern handel. Selskabernes kommentarer har kun givet anledning til bemærkninger omkring anvendt regnskabspraksis på anlægsaktiver. Vi har vurderet, at dette ikke er væsentlig for regnskabsudarbejdelsen, og i øvrigt har vor gennemgang ikke givet anledning til yderligere bemærkninger. Selskabernes samlede bogførte værdi er dog væsentligt mindre end de respektive selskabers samlede indre værdi i både moderselskab, hvori de optages til kostpris.
Gennemgangen har ikke givet anledning til yderligere bemærkninger."*

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit N, vedrørende Koncernrevision, svaret ”nej” til spørgsmål 1.412, om revisor har sikret sig, at der er foretaget rettidig kommunikation af krav om det arbejde, der skal udføres af komponentrevisor.

Kvalitetskontrollanten har hertil bemærket følgende

”Se besvarelse af spørgsmål 1407 Der er kopi i arbejdsmappen af udateret anmodning om materiale/questionnaire (1 side), vedr. [land 1], [land 2], [land 3], [land 4] og [land 5], som dog ikke vurderes at omtale krav om, hvilket arbejde der skal udføres. Det er uklart, hvem denne er sendt til”

Som anført i planlægningsnotatet har indklagede fremsendt en anmodning om fremsendelse af materiale og oplysninger vedrørende datterselskaberne. Anmodningen er udateret og er fremsendt til WW ApS.

Af anmodningen fremgår:

We have received a request for an audit of [redacted] BB Aps which includes the following companies:

FF [udenlandsk 1 virksomhed], [Land 1]

GG [udenlandsk 2 virksomhed], [Land 2]

HH [udenlandsk 3 virksomhed], [Land 3]

II [udenlandsk 4 virksomhed], [Land 4]

JJ [udenlandsk 5 virksomhed], [Land 5]

In order to prepare the consolidated annual report the following should be sent before May 14th, 2019:

1. Approved annual report 2018 signed by the management and the auditor in case an audit is required.
2. Specification of intercompany balance (receivables / debt) divided into accounting items for 2018.
3. Specification of intercompany sales and purchases for 2018.
4. Balance and account specifications for 2018.
5. Description of accounting policies for, as a minimum, receivables and debt, inventories, fixed assets, turnover and cost of goods sold.
6. Short description of company's activities.
7. Calculation and disclosure of contingent liabilities not disclosed in the annual report, including information on any legal proceedings the company is a party to, any lease obligations stating maturity and legal obligation, disclosure of mortgages and collateral with the declaration of the assets that are pledged as a security for loans or similar.
8. Information about whether the company uses financial instruments to hedge currency risks.
9. Information about the number of full-time employees.
10. Confirmation that there have been no significant events after the balance sheet date (31.12.2018) and the date of the presentation of the annual report.

In the companies where the auditor assists with preparation of the annual report, the auditors are kindly asked to answer the following questions directly to the e-mail address: [redacted] no later than May 14th, 2019:

For the auditor's information, our level of materiality is USD 600'000.

1. Do the audit firm and / or its partners have economic interest in the subsidiary?
2. Do you have a family relationship with the management of the subsidiary (the board of directors and the executive management)?
3. Does your estimated fee represent less than 10% of your company's total fees?
4. Which professional audit association are you a member of?
5. Do you work in the society or working environment where the auditor's work is constantly monitored?

Furthermore, the auditor is kindly asked to directly submit to us any management letters to the management as well as the auditor's conclusion note for the carried out work.

Should you have any questions or comments to the above-mentioned, you are of course always welcome to contact us.

Sincerely Yours,

Claus Nielsen
Registered auditor HD (R)

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit N, vedrørende Koncernrevision, svaret "nej" til spørgsmål 1.413, om revisor har sikret sig, at komponentrevisorerne som minimum har rapporteret følgende til koncernopgaveteamet: 1) hvorvidt komponentrevisor har overholdt etiske krav, 2) hvorvidt komponentrevisor har overholdt koncernrevisionsteamets krav, 3) identifikation af den finansielle information fra komponenten, 4) oplysninger om eventuel manglende overholdelse af lovgivningen, 5) oversigt over ikke korrigerede revisionsdifferencer, 6) oplysninger om mulig manglende neutralitet hos ledelsen, 7) oplysninger om svagheder i den interne kontrol, 8) oplysninger om andre væsentlige forhold der er rapporteret til den lokale ledelse, 9) oplysninger om andre forhold som kan være relevant i forhold til koncernrevisionen, 10) komponentrevisors overordnede resultater og konklusioner.

Kvalitetskontrollanten har hertil bemærket: følgende:

"Anmodning om materiale/questionnaire er besvaret af WW ApS uden nærmere dokumentation for besvarelsene. Efter kontrollantens vurdering burde den [udenlandske 1] revisor har besvaret de spørgsmål, der omhandler selskabet i [land 1]. Det er anført i konkluderende notat, at det er anerkendte revisorer, der udarbejder regnskaberne, uden at der dog er taget begrundet stilling til kompetencer mv. Der er ikke dokumentation i arbejdsmappen for, at revisor har sikret sig oplysninger som nævnt i dette spørgsmål 1) - 10), som omhandler revisionsmæssige forhold"

Af besvarelsen af 29. juni 2019 fra WW ApS fremgår bl.a.:

WW ApS

[logo]

Revisionsvirksomhed X

Att.: RR

[by 2]

den 29. juni 2019

BB ApS **dotre revision**

Jeg skal på vegne af datterselskaberne svare på jeres spørgsmål i relation udarbejdelse af regnskabet for 2018.

XX vil sende dig materiale om pkt. 1-4. Dog kan det oplyses at dattervirksomhedernes varekøb i al væsentlighed (over 95%) sker fra [land 1]. Du bedes således betragte al køb som koncernintern.

Jeg kan endvidere gøre opmærksom på at der er stiftet 2 nye selskaber i løbet af året [forkortelse 6] og [forkortelse 7], og jeg var selv tilstede ved åbning af kontoret [forkortelse 7].

Pkt 5 - For alle selskaber gælder det i lighed med tidligere, at regnskaberne for de enkelte lande er opstillet i henhold til lokal lov, men at det stort set er i overensstemmelse med dansk regnskabspraksis.

Pkt 6 - Uændret aktivitet - QQ sælger til datter -> salg på lokal marked.

Pkt 7 - Ingen.

Pkt. 8 - Der bliver ikke brugt finansielle instrumenter.

Pkt. 9 De samlede antal fuldtidsbeskæftiget udgør i alt 48

Pkt 10 Ingen

Som aftalt vil vi bede NN om at igen at revidere de største dattervirksomheder for 2019. Det var oplyst, at som såfremt der ikke var krav herom lokalt, så var det tilstrækkeligt. Jeg besøger i øvrigt jævnligt dattervirksomhederne, og jeg synes du kunne tage med en dag, hvis du har lyst.

Med venlig hilsen

YY

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit N, vedrørende Koncernrevision, svaret "nej" til spørgsmål 1.414, om hvorvidt revisor har indhentet tilstrækkelige revisionsbeviser fra komponentrevisorerne samt sikret, at kvaliteten af de indhentede revisionsbeviser er tilstrækkelig, og hvis komponentrevisors arbejde er utilstrækkeligt, om revisor da tilstrækkeligt har dokumenteret sine yderligere handlinger for at afdække det utilstrækkelige arbejde.

Kvalitetskontrollanten har hertil bemærket følgende:

”Der foreligger ikke revisionsbevis fra komponenter bortset fra et underskrevet årsregnskab fra dattervirksomheden i [land 1]”

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit N, vedrørende Koncernrevision, svaret ”nej” til spørgsmål 1.415, om revisor har dokumenteret koncernrevisionen og konsolideringsprocessen tilstrækkeligt, herunder dokumenteret sin vurdering af hensigtsmæssigheden, fuldstændigheden og nøjagtigheden af de foretagne konsolideringsreguleringer og klassifikationer, at komponenter med anden regnskabspraksis er passende reguleret med henblik på udarbejdelse og aflæggelse af koncernregnskabet og om revisor i tilfælde hvor nogle af komponenterne har anden balancedag end koncernregnskabet, da har påset og dokumenteret, at der er foretaget tilstrækkelig reguleringer.

Kvalitetskontrollanten har hertil anført følgende:

”Det er anført i konkluderende notat, at der i år har været mulighed for at kommunikere med datterselskabernes revisorer, herunder modtaget svar om anvendt regnskabspraksis, afstemning af mellemværender, udtalelser om væsentlige forhold, kopi af bogføring, regnskaber mv. Der foreligger dog ingen dokumentation for dette i arbejdsmappen”

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit N, vedrørende Koncernrevision, svaret ”nej” til spørgsmål 1.416, om hvorvidt revisor har udført handlinger, der er udformet til at identificere begivenheder hos komponenterne, som indtræder mellem balancedagen og datoen for revisors erklæring på koncernregnskabet.

Kvalitetskontrollanten har hertil anført følgende:

”Ikke dokumenteret”.

Af kvalitetskontrollantens samlede vurdering af sagen fremgår bl.a.:

”Efter kontrollantnes vurdering indeholder sagen væsentlige mangler ... Der er desuden ikke dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt revisionsbevis vedrørende ejerskab/tilstedeværelse samt værdiansættelse af kapitalandele i dattervirksomheder i moderselskabet. Arbejdsmappen består hovedsageligt af konklusionsmemo samt notater, uden underliggende dokumentation for, at der er udført revisionshandling. ...”

Indklagede har bemærket følgende til kvalitetskontrollantens observationer:

”Det er korrekt at der ikke er modtaget skriftlige "long-form report" fra NN, men at der i stedet er modtaget mundtlige redegørelser og gennemgang af de enkelte selskabers forhold bl.a baseret på rapportering for tidligere år. Endvidere er komponentrevisor informeret om bl.a. vores vurdering af væsentlighed i koncernen og hvor vi har anmodet om oplysninger ligesom vi har drøftet væsentlige forhold. Både instruks til revisor og

rapportering herfra kan og vil blive forbedret fremover, herunder en klarer skriftlig dokumentation for planlagte og udførte handlinger på både selskabs- og regnskabsniveau”

Vedrørende klagepunkt c

Der henvises indledningsvist til de faktiske forhold, der er gengivet vedrørende klagepunkt a og b.

Kapitalandele i tilknyttede virksomheder indgår i årsregnskabet med 4.555 t.kr. svarende til 98 % af moderselskabets balancesum.

Følgende fremgår af note 6 i årsregnskabet:

6. Investments in affiliates

Name	Registered	Group Share	Share capital	Equity DKK 1.000	Profit/loss DKK 1.000
		100%	CHF 1300000	81.848	20.816
FF (udenlandsk 1 virksomhed)	(ind 1) (land 1)	100%	USD 94405	-6.021	-2.753
GG (udenlandsk 2 virksomheder)	(by 3) (land 2)	100%	USD 17998	1.735	938
II (udenlandsk 4 virksomheder)	(by 4) (land 4)	100%	USD 21	1.462	879
II (udenlandsk 3 virksomheder)	(by 5) (land 3)	100%	USD 27800	346	256
JJ (udenlandsk 5 virksomheder)	(by 6) (land 5)	100%	USD 20001	130	-393
KK (udenlandsk 6 virksomheder)	(forhøret: s. 8)	100%	USD 10131	66	0
LL (udenlandsk 7 virksomheder)	(forhøret: s. 10)	100%	USD 447	280	268

Følgende fremgår af beskrivelsen i anvendt regnskabspraksis vedrørende kapitalandele:

”Investments in affiliates

Investments in affiliates are measured in the Parent’s Annual report at cost. In case of indication for impairment an impairment test is prepared. Cost is reduced with received dividend, if the dividend exceeds the accumulated profit recognized since the time of the takeover.

In the Parent’s income statement dividend from affiliates are recognized upon declaration.”

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit J, vedrørende Kapitalandele i tilknyttede virksomheder, svaret ”nej” til spørgsmål 1.004, om revisor - hvis der er forekommet indikationer på nedskrivningsbehov - har forholdt sig til, om ledelsen har foretaget vurdering af indikationer for nedskrivningsbehov samt til, om ledelsen har udført relevante nedskrivningstests.

Kvalitetskontrollanten har hertil anført følgende:

”Det fremgår ikke, at ledelsen har forholdt sig til, hvorvidt der er nedskrivningsbehov. Der foreligger ikke nedskrivningstests”

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit L, vedrørende Dokumentation for udformning og udførelse af revisionsopgaven generelt, svaret nej til spørgsmål 1.207, om hvorvidt revisor har udarbejdet revisionsdokumentation, som er tilstrækkelig til, at en erfaren revisor, som ikke har forudgående tilknytning til revisionen, har været i stand til at forstå arten, den tidsmæssige placering og omfanget af revisionshandling, resultaterne af udførte revisionshandling og det opnåede revisionsbevis, konklusionerne herpå mv.

Kvalitetskontrollanten har hertil anført følgende:

”Arbejdsmappen består hovedsageligt af notater, som ikke er forsynet med underliggende dokumentation, hvilket gør det vanskeligt at vurdere, hvorvidt der er udført revisionshandling, resultaterne af udførte handlinger, eventuelt foretagne faglige vurderinger og det opnåede revisionsbevis”

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit J, vedrørende Kapitalandele i tilknyttede virksomheder, svaret nej til spørgsmål 1.007, om hvorvidt revisor, under hensyntagen til arten af det regnskabsmæssige skøn, har dokumenteret at have testet/taget stilling til, hvordan ledelsen har udøvet de regnskabsmæssige skøn, og de data som ledelsens skøn er baseret på, herunder om den anvendte målemetode er passende efter omstændighederne, om metoden for udøvelse af skøn har været konsistent, og om de forudsætninger, som ledelsen har anvendt, er rimelige, samt hvorvidt efterfølgende begivenheder giver revisionsbevis vedrørende det udøvede skøn mv.

Kvalitetskontrollanten har hertil bemærket følgende:

”Dattervirksomhederne i [land 6] og [land 2] har ifølge de foreliggende oplysninger i årsregnskabet underskud på hhv. -393 tkr. og -2.753 tkr. Egenkapitalen i dattervirksomheden i [land 2] er -6.021 tkr. Det ses ikke, at der er taget dokumenteret stilling til dette i arbejdsrapporterne, herunder hvorvidt der bør foretages nedskrivning. I notat dateret 7/7-19 vedrørende koncernrevision er det anført, at selskabernes samlede indre værdi er mere end 15 gange den bogførte værdi. Efter kontrollantens opfattelse kan denne vurdering ikke foretages samlet for alle dattervirksomheder, men skal foretages for hvert datterselskab. Efter kontrollantens vurdering er revisionen af værdiansættelsen af dattervirksomhederne mangelfuld”

Indklagede har bemærket følgende til kvalitetskontrollantens observationer:

”Det er vurderet at der ikke er behov for nedskrivninger”

Af uddrag af afsluttende revisionsnotat fremgår:

*”Kapitalandele i tilknyttede virksomheder, tdkk 4555
Kapitalandele er bogført til kostpris, og indre værdi overstiger mere end 15 gange den bogførte værdi, og det er anerkendte revisorer, der udarbejder regnskaberne, så det er min opfattelse, at der ikke er problemer med værdiansættelsen. Vi har i år haft mulighed for at kommunikere med datterselskabernes revisorer, har modtaget svar om an-*

vendt regnskabspraksis, afstemning af mellemværender, udtalelser om væsentlige forhold, kopi af bogføring, samt regnskaber mv. Det helt overvejende væsentligste selskab er det fra [land 1], som fungerer som indkøber i Europa og videresender varer til [område 1] herfra. Det er meget solidt og egenkapitalen udgør TDKK 81849 og omsætningen udgør 540 mio kr. Selskabets regnskaber mv opstilles og revideres af NN QQ.”

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit J, vedrørende Kapitalandele i tilknyttede virksomheder, bemærket følgende til spørgsmål 1.013, om hvilken betydning det har haft for den foreliggende dokumentation, det indhentede revisionsbevis og den afgivne erklæring, hvis revisor efter kontrollantens opfattelse ikke har planlagt og udført passende revisionshandling:

”Det er ikke dokumenteret, at der er udført tilstrækkelige revisionshandling med henblik på at afdække værdiansættelsen, herunder vurdering af nedskrivningsbehov vedrørende dattervirksomheder med underskud/negativ indre værdi. Der er ikke udført revisionshandling, der afdækker ejerskab/tilstedeværelse. Efter kontrollantens opfattelse er det ikke dokumenteret, at der er opnået tilstrækkeligt revisionsbevis vedrørende kapitalandele”

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit M, vedrørende Konklusion/afrapportering, svaret nej til spørgsmål 1.302, om hvorvidt den afsluttende konklusion giver et overblik over den udførte revision og indeholder alle væsentlige konklusioner, som på tilstrækkelig vis afdækker alle identificerede risici.

Kvalitetskontrollanten har hertil bemærket følgende:

”Det fremgår af konklusjonsnotat, at risikoen for selskabets involvering i terror og hvidvask er ændret fra lav til større. Det er anført, at der ikke er konstateret forhold i forbindelse med revisionen, der ændrer på denne vurdering, og at det er vurderet, at NN [by 1]s involvering er en god garanti, men at det på grund af de involverede landes ry ikke kan afkræftes, at der ikke har fundet hvidvask sted... Der ligger et notat dateret 8/7-2019 (erklæringsdato), hvor det er anført, at der er gennemgået en række bilag i mappe fra selskabet, og at revisor har forespurgt ZZ og ÆÆ om nogle af disse. Det er ligeledes anført, at der er konstateret en mistænkelig opbygning og transaktioner mellem dattervirksomheder med særlig høj risiko, hvor det ikke kan afdækkes om disse er lovlige. Det er herudover anført, at revisor ikke kan foretage yderligere uden at det kan give anledning til mistanke hos selskabet. Kontrollanten bemærker, at det ikke fremgår nærmere dokumenteret i arbejdspapirerne, hvad den omtalte bilagsgennemgang har omfattet (er det udelukkende bilag vedrørende moderselskabet?), hvad der har været drøftet, og hvad resultatet heraf har været. Det er vanskeligt ud fra notatet at vurdere, hvorvidt omfanget af handlinger er tilstrækkeligt i relation til revisors beskrevne mistanke. Det sammenfattende revisionsnotat omfatter udelukkende moderselskabet. ...”

Vedrørende klagepunkt d

Der henvises indledningsvist til sagsfremstillingen for så vidt angår klagepunkt a – c.

Års- og koncernregnskabet er aflagt efter årsregnskabslovens bestemmelser for store klasse C virksomheder.

Af uddrag af årsregnskab for FF [udenlandsk virksomhed 1], [land 1] fremgår:

	31.12.2018	31.12.2017
Number of full-time employees	<10	<10
Audit fees	[valuta 1] 13550	[valuta 1] 9080
Liabilities to pension fund institutions	679	0
Guarantee	985800	0
Pledged assets	197180	0
Release of hidden reserves	755000	0

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave blandt andet anført følgende samlede vurdering af sagen:

”Herudover er der observeret en række afvigelser fra årsregnskabsloven i års- og koncernregnskabet, som ikke er afdækket ved revisionen, samt mangler i ledelsens beretning, der efter kontrollantens vurdering burde have ført til modifikation af udtalelsen om ledelsens beretning.”

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit M, vedrørende Konklusion/afrapportering, svaret ja til spørgsmål 1.305, om hvorvidt gennemlæsning af revisors konklusioner, rapportering mv. indikationer på forhold, skulle have givet anledning til forbehold eller fremhævelse af forhold i den afgivne påtegning.

Kvalitetskontrollanten har hertil bemærket følgende:

*”*Udtalelse om ledelsesberetning burde have været modificeret pga. mangler vedr. 99a og mangelfuld beskrivelse af ejerforhold, *Revisor burde have overvejet, hvorvidt overtrædelser af ÅRL samlet set skulle have givet anledning til forbehold. Der er ikke dokumentation for opnået revisionsbevis vedrørende væsentlige områder mv. i dattervirksomhederne og dermed for at relevante revisionsmål er afdækket i koncernregnskabet. Der foreligger udelukkende talmæssige oplysninger vedrørende dattervirksomheder (kopi af regnskab for det væsentligste selskab i [land 1] og kopi af balancer for de øvrige 7 dattervirksomheder). Revisor har ikke taget stilling til, hvorvidt det manglende revisionsbevis vedrørende koncernregnskabet skulle have haft indvirkning på erklæringen.”*

Indklagede har bemærket følgende til kvalitetskontrollantens observationer:

"Se bem til 305." [Delvis uenig - selskabets ledelse har begrundet undladelse af oplysninger, som efter vore vurdering og opfattelse var valide og tilstrækkelige set i lyset af selskabets aktivitet.]

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit C, vedrørende Erklæringsemnet, afgivet følgende bemærkninger til spørgsmål 308,1-308,4 om hvad afdækkede overtrædelser af årsregnskabsloven vedrører:

" ... Klassifikations- eller præsentationsfejl: "Udbytte fra dattervirksomheder (indregnet til kostpris) er præsenteret som andre finansielle indtægter, skal være indtægter af kapitalandele i tilknyttede virksomheder (moder) Der indgår en regnskabspost i koncernregnskabet ""receivables from affiliates"" på 39.626 tkr. (22% af koncernbalancen), som er en regnskabspost, der ikke umiddelbart bør forekomme i en koncernbalance, når alle dattervirksomheder er 100 % ejet. Se endvidere spørgsmål 1409 i afsnit N vedrørende koncernrevision" Manglende noteoplysninger: "Koncernregnskab: • Der mangler note vedr. segmentoplysninger. • Personalenote er ikke opdelt på pensioner mv. (126/98a) • Der mangler noteoplysninger om ledelsesvederlag (126/98b) • Oplysninger vedr. nærtstående parter er generelt mangelfulde. Ejerforhold er angivet som ""owned by individuals"". Det er anført i noten, at transaktioner med nærtstående parter er gennemført på markedsmæssige vilkår. Der foreligger dog ingen underliggende dokumentation for, at dette er tilfældet, herunder at der er foretaget handlinger rettet mod at afdække dette område. Oplysninger skulle derfor have været uddybet (126/98c) • ... • Der mangler noteoplysninger vedrørende eventualforpligtelser (126/94,94a,94b). Det fremgår af kopi af regnskab for datterselskab i [land 1], at der er sikkerhedsstillelser og eventualforpligtelser, men disse indgår ikke i koncernregnskabet • Egenkapitalopgørelse mangler specifikation vedrørende betalt udbytte (86a)" Andre overtrædelser af den regnskabsmæssige begrebsramme " ... § 99a er ikke overholdt. ..."

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, svaret nej til spørgsmål 305 om, at hvis erklæringsemnet indeholder en ledelsesberetning, om revisionspåtegningen da indeholder et særskilt afsnit med udtalelse om ledelsesberetningen, i afsnit C, vedrørende erklæringsemnet.

Kvalitetskontrollanten har hertil bemærket følgende:

" ... Ledelsens beretning indeholder ikke fyldestgørende begrundelse for at undlade at rapportere efter årsregnskabslovens 99a. Desuden er oplysninger om ejerskab, som er anført i ledelsens beretning ikke i overensstemmelse med kravene i årsregnskabslovens § 98 c, stk. 5..."

Ledelsens beretning indeholder nedenstående ejeroplysninger:

Ownership

BB ApS is owned by individuals.

Års- og koncernregnskabet indeholder nedenstående note om revisionshonorarer:

8. Fee to auditors appointed at the General Meeting

Parent			Group	
2017	2018	Notes	2018	2017
DKK 1.000	DKK 1.000		DKK 1.000	DKK 1.000
62	69	Audit fees for the annual report	156	123
0	0	Non-audit fees	443	440
<u>62</u>	<u>69</u>		<u>599</u>	<u>563</u>

Der foreligger ikke i årsregnskabet oplysninger om, hvorvidt dattervirksomhedernes årsrapporter revideres af mindst en af modervirksomhedens revisorer, en af disses udenlandske samarbejdspartnere eller af en anerkendt international revisionsvirksomhed.

Års- og koncernregnskabet indeholder nedenstående note om nærtstående parter:

9. Related parties

During the financial year the Group have had the following transactions, besides dividend, with related parties; Revenue, External costs, Receivables from affiliates, Payables to affiliates.

The transactions have been carried out in accordance with normal trading terms without interest.

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit M, vedrørende Konklusion/afrapportering, svaret nej til spørgsmål 1.302, om, hvorvidt den afsluttende konklusion giver et overblik over den udførte revision og indeholder alle væsentlige konklusioner, som på tilstrækkelig vis afdækker alle identificerede risici.

Kvalitetskontrollanten har hertil bemærket følgende:

” ... Det fremgår af konkulsionsnotat, at det er revisors opfattelse, at transaktioner med nærtstående parter sker på nogenlunde normale forretningsvilkår taget risici i betragtning og den særlige situation omkring valuta. Note 9 om transaktioner med nærtstående parter afspejler denne vurdering. Det fremgår af notat dateret 7/7-19 om koncernrevision, at salg og køb foregår i det [land 1]-selskab, og at de øvrige dattervirksomheder foretager køb herfra. Der foreligger dog ingen dokumentation for, at der er udført revisionshandlinger med henblik på afdække transaktioner med nærtstående parter, herunder beskrivelser af transaktionernes nærmere art og omfang, afregningspriser, aftaler mv. i arbejdspapirerne. På denne baggrund er det kontrollantens vurdering, at der ikke foreligger revisionsbevis vedrørende nærtstående parter, herunder hvorvidt transaktioner er foretaget på markedsmæssige vilkår som anført i årsregnskabet.”

Vedrørende klagepunkt e:

Der henvises til sagsfremstillingen for så vidt angår punkt a – d.

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit N, vedrørende Koncernrevision, svaret nej til spørgsmål 1.405, om revisor har opbevaret et eksemplar af dokumentationen, herunder arbejdspapirer, for det udførte revisionsarbejde i dattervirksom-

heden af betydning for revisionen af koncernregnskabet, såfremt revisionsarbejdet i dattervirksomheder er udført af en eller flere revisorer eller revisionsvirksomheder, der ikke har hjemsted i et EU-land, et EØS-land eller et andet land, som EU har indgået aftale med.

Kvalitetskontrollanten har hertil bemærket følgende:

”Dette er relevant for så vidt angår alle andre dattervirksomheder end FF [udenlandsk virksomhed 1]. Det ses ikke, at der er indhentet dokumentation eller at der er indgået aftale herom”

Indklagede har afgivet følgende bemærkninger til forhold e:

”Der er truffet aftale om passende foranstaltninger for adgang til det udførte revisionsarbejde i dattervirksomheder ligesom planlagte besøg var aftalt. Endvidere har nogle af de mindre selskaber fået hjælp til indsamling og besvarelse af revisionsinstruksen og anmodning om informationer relevant for udarbejdelsen af koncernregnskabet oversat til dansk fra [udenlandsk 9].”

Vedrørende klagepunkt f:

Indklagede har den 25. juni 2019 afgivet revisionspåtegning uden modifikation af konklusionen og fremhævelse af forhold på det omgjorte årsregnskab for CC K/S for 2018.

Årsregnskabet udviser et resultat på 1.621 t.euro og en egenkapital på 1.649 t.euro. Balancesum udgør 1.915 t.euro. Virksomheden har fejlagtigt præsenteret beløbene i årsregnskabet i kr., selvom det rettelig skulle have været præsenteret i euro. Det fremgår af beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis, at årsregnskabet aflægges i euro.

Af beskrivelsen i årsregnskabet for 2018 om anvendt regnskabspraksis fremgår følgende:

Generelt

Aktiver indregnes i balancen, når det som følge af en tidligere begivenhed er sandsynligt, at fremtidige økonomiske fordele vil tilflyde selskabet, og aktivets værdi kan måles pålideligt.

Forpligtelser indregnes i balancen, når det er sandsynligt, at fremtidige økonomiske fordele vil fragå selskabet, og forpligtelsens værdi kan måles pålideligt.

Ved første indregning måles aktiver og forpligtelser til kostpris. Måling efter første indregning sker som beskrevet for hver enkelt regnskabspost nedenfor.

Årsrapporten for 2018 er aflagt i EURO, hvor tidligere årsrapporter blev aflagt i DKK.

Baggrunden for dette er, at hovedparten af selskabets transaktioner er i EURO og at de underlæggende købs- og salgsaftaler ligeledes er i EURO.

Sammenligningstallene for 2017 er blevet ændret til EURO.

Omlægningen fra DKK til EURO har ikke haft konsekvenser for resultatopgørelsen og balanceposterne og påvirker således ikke egenkapitalen.

Revisors valgte væsentlighedsniveau udgør 75 t.euro.

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave anført følgende om ”virksomhedens væsentligste aktiviteter”:

”Import og eksport af [produkt 1], [produkt 2] mm. fra Europa ([land 11], [land 12], [land 13]) til [land 9] og [område 1]-lande.”

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave anført følgende samlede vurdering af sagen:

”Efter kontrollantens vurdering indeholder sagen væsentlige mangler. Planlægningen er ikke på tilstrækkelig vis tilpasset den konkrete opgave, ligesom foretagne risikovurderinger ikke har resulteret i udformning af revisionshandlinger, der er tilpasset opgavens identificerede risici. Der er som følge heraf ikke udført tilstrækkelige revisionshandlinger samt opnået tilstrækkeligt revisionsbevis vedrørende finansielle anlægsaktiver, der anses som en væsentlig og risikofyldt regnskabspost. Desuden er der efter kontrollantens vurdering ikke foretaget tilstrækkelig kommunikation til selskabets øverste ledelse vedrørende denne regnskabspost.”

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit A om Planlægning af revisionsopgaven, bemærket følgende til spørgsmål 111, om hvorvidt revisor har udført tilstrækkelige risikovurderingshandlinger til identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation ved regnskabsmæssige skøn, herunder graden af skønsmæssig usikkerhed, samt dokumenteret tilstrækkeligt kendskab til virksomhedens proces ved fastlæggelse af skøn samt udfaldet af regnskabsmæssige skøn i tidligere regnskabsår:

”Revisor har i planlægningsnotatets afsnit 9 skrevet om risiko på udlån: ”Mangende afregning af debitorer/udlån i henhold til kontrakter. Vurdering af behov for tab.” Det ses ikke dokumenteret, at revisor har forholdt sig konkret til denne vurdering og udført særlige revisionshandlinger rettet mod denne vurdering.”

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit A om Planlægning af revisionsopgaven, svaret nej til spørgsmål 120 om, hvorvidt en gennemlæsning af planlægningen giver et umiddelbart indtryk af sammenhæng mellem indledende planlægning, fastlæggelse af væsentlighedsniveau, identifikation af væsentlige og risikofyldte områder og valgt strategi.

Kvalitetskontrollanten har hertil bemærket følgende:

”Revisor har undervejs i revisionsplanlægningen identificeret flere risici for væsentlig fejlinformation i regnskabet, men dette har ikke resulteret i, at revisor har tilpasset revisionsplanen med revisionshandlinger, der skal adressere disse risici. Revisor har i stedet anvendt en standardrevisionsplan uden at tilføje supplerende revisionshandlinger.”

Ifølge kvalitetskontrollantens oplysninger i Bilag 1, ”Generelt om virksomheden mv”, udgør selskabets omsætning 31.283 tkr.

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit D om Omsætning, svaret nej til spørgsmål 403 om, hvorvidt revisor har udformet og udført passende substanshandlinger mv. Kvalitetskontrollanten har hertil anført følgende:

”Revisor har konstateret, at virksomhedens fakturaer ikke var nummereret fortløbende. Dette har revisor noteret i revisionsplanen. Dette er også omtalt i såvel konklusionen og i revisionsprotokollatet. Det ses dog ikke dokumenteret, at revisor har foretaget supplerende revisionshandlinger for at sikre fuldstændigheden i de af selskabet udstedte fakturaer.”

Af revisionsprotokollat til årsregnskabet for 2018:

”Endvidere har vi konstateret, at selskabets fakturaer ikke opfylder bogføringslovens bestemmelser om bl.a. fortløbende nummerring, og vi henviser til reglerne herom, herunder at det er ledelsens ansvar, at reglerne er opfyldt.”

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit D om Omsætning, bemærket følgende til spørgsmål 409 om, hvilken betydning det har haft for den foreliggende dokumentation, det indhentede revisionsbevis og den afgivne erklæring, hvis revisor efter kontrollantens opfattelse ikke har planlagt og udført passende revisionshandlinger:

”Revisor har vurderet, at risiko for hvidvask på omsætningen er høj. Revisor oplyser i Notat om den udførte revision af Omsætning og Vareforbrug, at han har taget lidt flere stikprøver. Det ses imidlertid ikke dokumenteret, at revisor har udført revisionshandlinger, der adresserer risikoen for hvidvask på omsætningen, og at udvide stikprøven pba. risikoen for hvidvask anses i sig selv ikke for relevant, hvis ikke der udføres revisionshandlinger mPP. at få be- eller afkræftet risikoen for hvidvask. Revisor har konstateret, at der var mangler ved fuldstændigheden, idet fakturaerne ikke var nummereret fortløbende. Det ses ikke dokumenteret, at revisor foretog supplerende handlinger for at sikre fuldstændigheden på omsætningen. Det er kontrollantens vurdering, at der foreligger en overtrædelse af bogføringslovens § 6, som skal fremhæves i revisionspåtegningen.”

Indklagede har bemærket følgende til kvalitetskontrollantens observationer:

”Først - vi gør opmærksom på de udvidet tavshedsregler vedrørende hvidvask, som er gældende for kontrollanter og beder Dem slette alle henvisninger eller referencer til hvidvask i vore arbejdspapirer. Uenig kontrollantens observation i øvrigt - der er få kunder som har hver deres karakteristika. Stikprøven blev udvidet til at omfatte alle selskabets kunder, hvor hver transaktion er ensartet indenfor salget til den pågældende kunde (hvorfor stikprøven kan argumenteres for at være tæt på 100% af populationen), ligesom der blev foretaget gennemgang via stikprøver af leverandørfakturaer, som leverer varer og ydelser til alle selskabets kunder. Endvidere er vi uenig i kontrollantens vurdering af væsentlighed i spørgsmålet om fortløbende nummerering af fakturaer. Der er et nummersystem knyttet til de enkelte kunder, men ikke en samlet fortløbende nummerering. Forholdet er drøftet og rapporteret til ledelsen, og de har iværksat procedurer til ændring heraf, så der vil ske fortløbende nummerering fremover. På baggrund af

en samlet vurdering, har vi vurderet, at det var tilstrækkeligt at rapportere, som det er gjort.”

Finansielle anlægsaktiver indgår i årsregnskabet med 1.326 tkr. (korrigeret: 1.326 tEUR = 9.945 tkr.), svarende til 69 % af balancesummen.

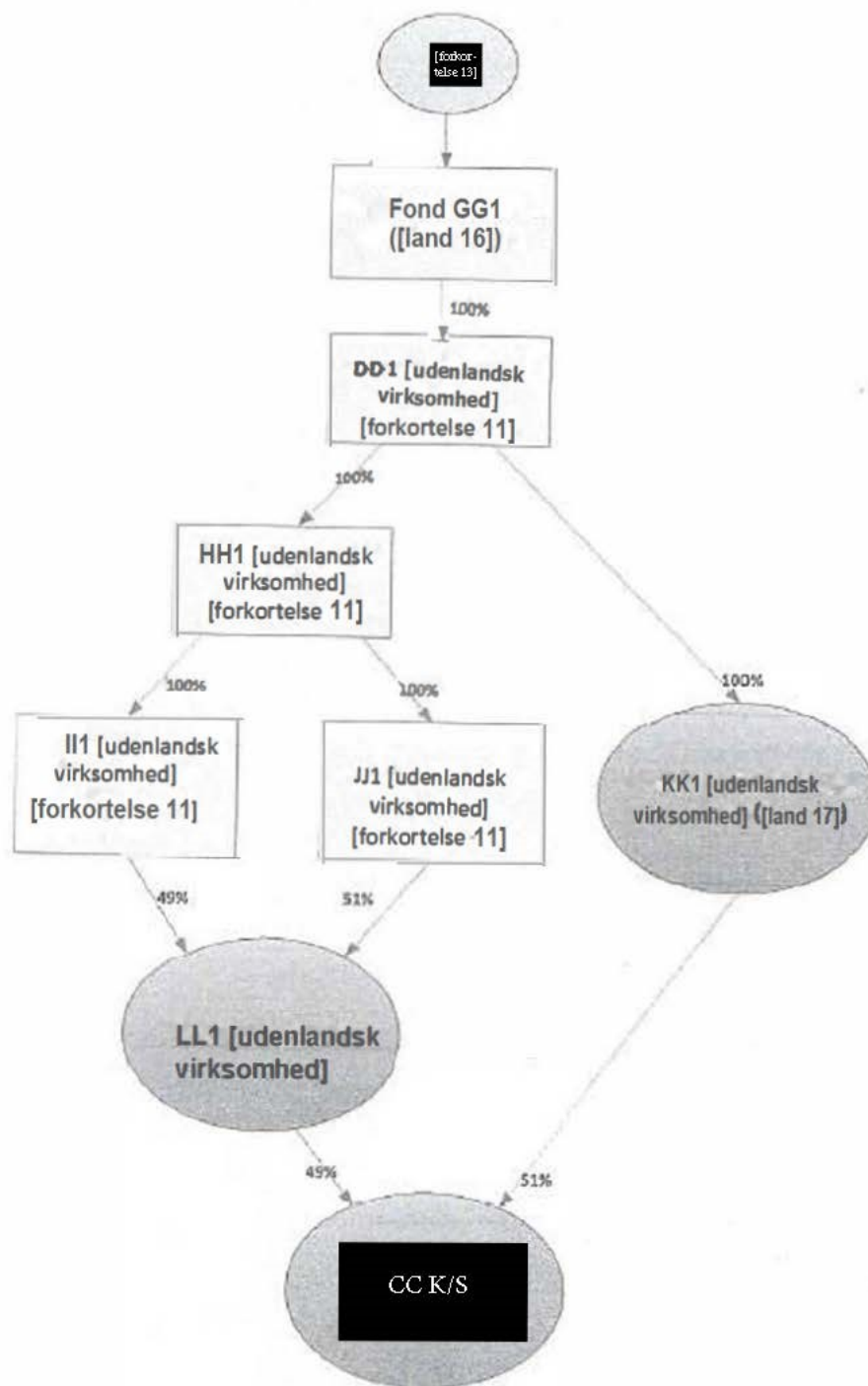
Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit H om Finansielle anlægsaktiver/Udlån, bemærket følgende til spørgsmål 803 om, hvorvidt en gennemlæsning af planlægningen giver et umiddelbart indtryk af sammenhæng mellem indledende planlægning, fastlæggelse af væsentlighedsniveau, identifikation af væsentlige og risikofyldte områder og valgt strategi:

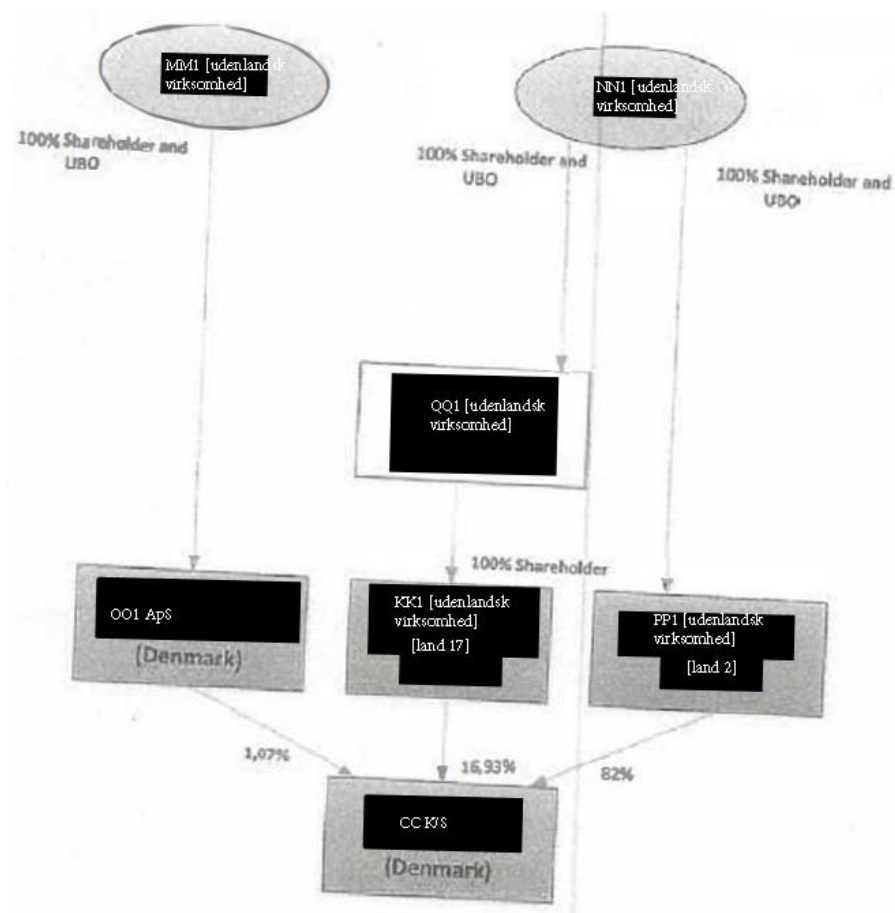
”Virksomheden har foretaget en række udlån til udenlandske virksomheder. Nogle af de udenlandske virksomheder er tilknyttede virksomheder til CC K/S, mens andre ikke er. Nogle af virksomhederne ligger på de [område 2] og er kontrolleret af hovedaktionæren. Andre virksomheder ligger også i udlandet, og flere ligger uden for [land 9].”

Nedenfor fremgår en oversigt over udlån fra revisors arbejdspapirer:

CC K/S									
In force loans (all amounts in EUR)	5610	5620	5621	5622	5623	5624	6811	6821	
Name of Borrower	ØØ [udenlandsk virksomhed]	ÅÅ [udenlandsk virksomhed]	AA1 [udenlandsk virksomhed]	EE1 [udenlandsk virksomhed]	FF1 [udenlandsk virksomhed]	BB1 [udenlandsk virksomhed] 3%	CC1 [udenlandsk virksomhed]	DD1 [udenlandsk virksomhed]	
Domiciliation of borrower:	[forkortelse 11]	[forkortelse 11]	[land 14]	[land 14]	[land 14]	[land 15]	[forkortelse 11]	[forkortelse 11]	[forkortelse 11]
Loan date:	28. juni 2018	May 25, 2015	January 22, 2016	January 22, 2016	January 29, 2016	August 1, 2018	June 27, 2018	March 2018	
Repayment date	31. maj 2019	December 31, 2017	December 31, 2016	December 31, 2016	December 31, 2016	August 1, 2028	June 27, 2019	December 31, 2018	
Principal amount	145.000	170.000	100.000 / 8.690.000	80.000	230.000	143.000	31.500	380.000	
Outstanding balance 31.12.2018 including accrued interest	147.530,55	185.257	105.927	84.742	238.767	144.787	31.968	381.999	
interest rate	3,5%	2,5%	2,0%	2,0%	2,0%	3,0%	3%	4%	
Comments:	Repaid March 2019	Loan from 31.12.2018 transferred to ØØ [udenlandsk virksomhed]. New repayment date is 31.12.2020. Total loan balance transferred is 181.006,94 EUR.	These loans are repaid via an off-set agreement date whereby the total loan amounts are repaid as an offset against dividend payment from the company			ND payments are due	Needs to be repaid or repayment date extended	Repaid 8th January 2019	

Af indklagedes arbejdspapirer fremgår desuden en oversigt selskabs- og ejerstrukturen i perioden forud for og efter 11. februar 2019:





Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit H om Finansielle anlægsaktiver/Udlån, svaret nej til spørgsmål 807 om, hvorvidt revisor, under hensyntagen til arten af det regnskabsmæssige skøn, har dokumenteret at have testet/taget stilling til, hvordan ledelsen har udøvet de regnskabsmæssige skøn og de data, som ledelsens skøn er baseret på, herunder om den anvendte målemetode er passende efter omstændighederne, om metoden for udøvelse af skøn har været konsistent, og om de forudsætninger, som ledelsen har anvendt, er rimelige, samt hvorvidt efterfølgende begivenheder giver revisionsbevis vedrørende det udøvede skøn mv.

Kvalitetskontrollanten har hertil bemærket følgende:

”Revisor har ikke dokumenteret ledelsens udalelser om, at der ikke er behov for nedskrivning på udlånene. Revisor har fremvist en mail, hvori ledelsen oplyser, at lånene til tilknyttede virksomheder vil blive indfriet i løbet af 2019 via udbetaling af udbytter. Det er kontrollantens vurdering, at denne udtalelse fra ledelsen ikke udgør et tilstrækkeligt bevis for, at der ikke er behov for nedskrivning på udlånene.”

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit H om Finansielle anlægsaktiver/Udlån, svaret nej til spørgsmål 810 om, hvorvidt revisor med fornøden professionel skepsis har udformet og udført tilstrækkelige handlinger til at afdække de i planlægningen identificerede risici vedrørende regnskabsmæssige skøn.

Kvalitetskontrollanten har hertil bemærket følgende:

”Selskabet har en række udlån til udenlandske virksomheder, herunder udlån til udenlandske virksomheder, der fungerede som moderselskaber for LL1 [UDENLANDSK VIRKSOMHED] frem til den 11. februar 2019. Et af disse selskaber var LL1 [udenlandsk virksomhed] fra [land 14], der ejede 49 pct. af LL1 [UDENLANDSK VIRKSOMHED] og havde optaget 3 lån, der havde overskredet betalingsfristen, og som ikke var tilbagebetalt på erklæringstidspunktet. Kvalitetskontrollanten har trukket en udskrift fra [udenlandsk 14 myndighed] i [land 14], hvoraf det fremgår, at LL1 [udenlandsk virksomhed] blev "dissolved" den 17. april 2018. Denne oplysning indgår ikke i revisionsdokumentationen. Revisor har i sine arbejdspapirer oplyst om udlånene til LL1 [udenlandsk virksomhed], at disse lån vil blive indfriet i form af udbyttebetalinger fra LL1 [UDENLANDSK VIRKSOMHED]. Revisor konkluderer følgende i sine arbejdspapirer: "Selve kontrakterne er afstemt. Det er overfor mig bekræftet, at der er ikke behov for særlige hensættelser." Revisor har fremlagt et dokument, hvoraf det fremgår, at to udlån til DD1 [udenlandsk virksomhed] er tilbagebetalt efter 31. december 2018, mens et udlån til CC1 [udenlandsk virksomhed] ikke var indfriet inden revisor afgav sin revisionspåtegning. Det er kvalitetskontrollantens vurdering, at revisor ikke har dokumenteret, at der er foretaget en revision af lånenes bonitet, herunder særligt udlånene til LL1 [udenlandsk virksomhed], idet dette selskab blev opløst i 2018. Kvalitetskontrollanten finder, at udlånene til LL1 [udenlandsk virksomhed] ikke kan indfries via udbyttebetalinger fra LL1 [UDENLANDSK VIRKSOMHED], idet LL1 [UDENLANDSK VIRKSOMHED] ikke har været koncernforbundet med LL1 [udenlandsk virksomhed] siden 11. februar 2019, og at LL1 [udenlandsk virksomhed] blev opløst den 17. april 2018. Kvalitetskontrollanten skal i øvrigt bemærke, at de to selskaber, DD1 [udenlandsk virksomhed] og CC1 [udenlandsk virksomhed]., begge beliggende på [område 2], omtales i de såkaldte [dokumenter 1], og begge var tilknyttede SS1 [udenlandsk virksomhed]. Det er kontrollantens opfattelse, at denne oplysning burde have skærpet revisors opmærksomhed af risikovurderingen af virksomheden, idet risikoen for, at CC K/S kunne blive brugt til hvidvask, derved kunne være forøget.”

Indklagede anførte følgende til kvalitetskontrollantens observationer:

”I lighed med kontrollantens misforståelse af tilgodehavender (se bem sp 904,0) gælder de samme misforståelser til finansielle tilgodehavender. Vore bemærkninger om tidsmæssige forskydninger skal primært ses i relation tilgodehavender fra salg, og mht. rentetilskrivningen er den først sket i forbindelse med udarbejdelse af årsregnskabet (som en efterpostering) og ikke i den løbende bogføring. Dertil skal alle vore kommentarer ses i sammenhæng med. Alle kontrakter er dokumenteret ved underskrevne aftaler og tillæg hertil og betalingsbetalinger er i øvrigt overholdt. Udlån er hos tilknyttede selskaber og det er primært ikke endnu udloddet overskudsdeling (K/S) for at have tilstrækkelig kapitalberedskab og der vil i følge ledelsen ske udlodning i 2019 af overskud og til kapitalejere og udlån vil blive indfriet i den forbindelse. Dvs. risiko for tab er lig med kr. 0 i det der er kapitalberedskab, der kan sikre dette. Dette fremgår af arbejdspapirerne. Det fremgår af allerede indsendte aftaler at udlån til LL1 [udenlandsk virksomhed], vil blive indfriet med andel af overskud, og uagtet at dette først bogføres i 2019, så er aftalen stadig gældende, og dette medfører endeligt at alle resterende bemærkninger til dette område er uvæsentlige. Endvidere bedes det præciseret og begrundet, hvil-

ken relevans det har konkret for sagen, at de 2 konkrete selskaber er omtalt i de såkaldte [dokumenter 1]. Er der konstateret hvidvask i de nævnte selskaber? Der er allerede taget hensyn herfor i den oprindelige risikovurdering for hvidvask, som er vurderet høj...”

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, afsnit H om Finansielle anlægsaktiver/Udlån, bemærket følgende til spørgsmål 813 om, hvilken betydning det har haft for den foreliggende dokumentation, det indhentede revisionsbevis og den afgivne erklæring, hvis revisor efter kontrollantens opfattelse ikke har planlagt og udført passende revisions-handlinger:

”Det er kontrollantens vurdering, at revisor ikke har tilstrækkelig dokumentation for værdiansættelsen af udlåne. Revisor har ikke dokumenteret, at han har revideret udlånenes bonitet, herunder særligt udlåne til LL1 [udenlandsk virksomhed]. Kontrollanten har således konstateret, at dette selskab blev opløst den 17. april 2018, og selskabet holdte op med at være koncernforbundet med LL1 [UDENLANDSK VIRKSOMHED] den 11. februar 2019. Udlåne kan derfor ikke indfries via en efterfølgende udbyttebetaling fra LL1 [UDENLANDSK VIRKSOMHED] til LL1 [udenlandsk virksomhed].”

Vedrørende klagepunkt g

Der henvises til sagsfremstillingen vedrørende punkt f.

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit M om Konklusion/afrapportering, svaret nej til spørgsmål 1.305 om, hvorvidt der ved gennemlæsning af revisors konklusioner, rapportering mv. indikationer på forhold, der skulle have givet anledning til forbehold eller fremhævelse af forhold i den afgivne påtegning.

Kvalitetskontrollanten har hertil bemærket følgende:

”Det er kontrollantens vurdering, at den manglende nummerering af fakturaer skulle fremhæves i revisionspåtegningen.”

Vedrørende klagepunkt h

Indklagede har den 13. november 2018 afgivet revisionspåtegning uden modifikation af konklusionen og fremhævelse af forhold på årsregnskabet for DD ApS for 2017/18.

Årsregnskabet udviser et resultat på 8.910 t.kr., en egenkapital på 43.222 t.kr. og en balancesum på 143.172 t.kr.

Indklagede valgte væsentlighedsniveau udgør 1.000 t.kr.

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit A, vedrørende Planlægning af revisionsopgaven, svaret nej til spørgsmål 103 om, hvorvidt revisor

har udarbejdet en revisionsplan, der er tilpasset den konkrete revisionsopgave, og om planlægningen indeholder en dokumenteret revisionsstrategi.

Kvalitetskontrollanten har hertil bemærket følgende:

"Revisor har anvendt en standardrevisionsplan. Denne er ikke blevet tilpasset til de konkrete forhold. ... , "

Investeringsjendomme indgår i årsregnskabet til 127.872 t.kr., svarende til 89 % af balancesummen. Investeringsjendomme måles til dagsværdi.

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit E, vedrørende Investeringsjendomme, svaret nej til spørgsmål 504, om hvorvidt revisor har udført og udført passende substanshandlinger mv.

Kvalitetskontrollanten har hertil bemærket følgende:

"... For ejendom til 10,0 mio. er foreliggende der ekstern vurdering, men der foreliggende ikke dokumentation for, hvorvidt revisor er enig i denne værdiansættelse. For øvrige ejendomme foreliggende der et samlenotat med enkelte kommentarer til de enkelte ejendomme samt et driftsbudget for hver ejendom med værdiberegning ved en valgt afkastpct. Efter kontrollantens opfattelse fremgår det ikke tilstrækkeligt, hvorledes revisor forholder sig til værdiansættelsen, og drøftelser herom med kunden, ligesom der heller ikke foreliggende følsomhedsanalyser"

Indklagede har bemærket følgende til kvalitetskontrollantens observationer:

"Jeg er enig i, at der ikke er udarbejdet følsomhedsanalyser. Der er dog for alle væsentlige ejendomme sket en opsummering af beregning af værdien, ligesom der er taget stilling til de af ledelsen udarbejdede budgetter og værdiansættelser og det er samlet konkluderet, at værdiberegning er forsvarlig."

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit E, vedrørende Investeringsjendomme, bemærket følgende til spørgsmål 511, om hvilken betydning det har haft for den foreliggende dokumentation, det indhentede revisionsbevis og den afgivne erklæring, hvis revisor efter kontrollantens opfattelse ikke har planlagt og udført passende revisionshandlinger:

"Jf. spm. 504, værdiansættelse. Evt. betydning for erklæring kan ikke vurderes. Det fremgår dog af det sammenfattende revisionsnotat, at "optagelsen af ejendomsværdierne er konservativ, selv ud fra aktuelle markedsforhold."

Indklagede har hertil bemærket, at han er uenig i kvalitetskontrollantens vurdering af erklæringen.

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit C vedrørende Erklæringsemnet, svaret nej til spørgsmål 310 om, hvorvidt revisor har dokumenteret udførelse af revisionshandlinger for at vurdere, om den generelle præsentation af regnskabet og de

hertil knyttede oplysninger er i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme.

Kvalitetskontrollanten har hertil bemærket følgende:

”Revisor har ikke udarbejdet en regnskabstjekliste, og der er ingen anden dokumentation for, at revisor har påset, at årsregnskabet er udformet i overensstemmelse med årsregnskabsloven.”

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit C vedrørende Erklæringsemnet, svaret nej til spørgsmål 307, om hvorvidt gennemlæsningen af regnskabet (erklæringsemnet) har afdækket væsentlige overtrædelser af den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme, og om disse fejl og mangler da er afspejlet i revisionspåtegningen med en passende modifikation af konklusionen.

Kvalitetskontrollanten har hertil bemærket følgende:

”I egenkapitalopgørelsen er anvendt overskriften ”Reserve for nettoopskrivning efter indre værdis metode”, hvilket ikke er korrekt. Posten vedrører opskrivning af investeringsejendomme, som jf. nedenfor, ikke skal bindes på en opskrivningsreserve. ...Der mangler anførelse af de væsentligste forudsætninger for indregning af investeringsejendomme, som f.eks. anvendt afkastsats og følsomhed, jf. årl. §58a, stk. 1. ...Værdiregulering af investeringsejendomme for året t.kr. 7.451 er indtægtsført under primær drift, men er også ført på opskrivningshenlæggelser under egenkapitalen. Opskrivninger under egenkapitalen udgør i alt 19,7 mio. og vedrører kun investeringsejendomme. Det er kontrollantens opfattelse, at årets værdiregulering skal fremgå som særskilt post i resultatopgørelsen.”

Andre tilgodehavender indgår i årsregnskabet til 10.238 t.kr., svarende til ca. 7 % af balancesummen.

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, i afsnit F, vedrørende Andre tilgodehavender, svaret nej til spørgsmål 609, om hvorvidt der efter kvalitetskontrollantens vurdering er indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

Kvalitetskontrollanten har hertil bemærket følgende:

”Andre tilgodehavender består af udlån på 10,0 mio. Heraf vedrører 6 mio. tilgode hos TTI (efter hensættelse til tab på 2,5 mio.). Tilgodehavende vedrører udlån til køb af grund. Af revisionsnotat fremgår: ”TTI har lånt 8,4 mio. Der er købt et grundstykke i TTI’s navn. Der er bevilget byggetilladelse til opførelse af et mindre hotel. Selskabet har dog efter finanskrisen været usikker på om der skal ske frasalg eller byggeri. Der er sket hensættelse til tab, til det som vurderes at grunden kan indbringe. Lånet er usikret, gældsbevis er underskrevet og bekræftes hver år. Papirerne vedrørende ejerskab til grund mv er modtaget for år siden og er løbende bekræftet. Hun er ex.familie til [efternavn 1] og da jeg kender til historikken, er det vurderet forsvarligt ikke at hensætte yderligere.” Der blev hensat samme beløb sidste år. Der foreligger ikke dokumentation for værdiansættelse af grunden, herunder evt. ekstern vurdering”

Indklagede har bemærket følgende til kvalitetskontrollantens observationer:

”Der har løbende været kontakt til lokale mæglere mht salg. Der var i 2017 kontakt til international mægler med henblik på et evt. salg af grunden i [by 7]. Ejendomspriserne i [område 1] er steget siden da. Der blev oplyst pris fra 750-1000 tkr euro. Det er således vurderet at hensættelse er dækkende”

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, bemærket følgende til spørgsmål 610, om hvilken betydning det har haft for den foreliggende dokumentation, det indhentede revisionsbevis og den afgivne erklæring, hvis revisor efter kontrollantens opfattelse ikke har planlagt og udført passende revisionshandling:

”Det er kontrollantens vurdering, at der ikke foreligger tilstrækkelig dokumentation for værdiansættelsen. Nettoudlån på det omtalte udlån udgør 6 mio., væsentlighedsniveau for regnskabet udgør 1 mio. Det kan ikke vurderes, hvorvidt det kan have betydning for erklæring eller om der burde have været medtaget en noteoplysning omkring usikkerhed ved måling af andre tilgodehavender”

Indklagede har bemærket følgende til kvalitetskontrollantens observationer:

” Jeg mener ikke at der er væsentlig usikkerhed på udlånene jfr.,609.0”

Vedrørende klagepunkt i

Indklagede har den 13. november 2018 afgivet revisionspåtegning uden modifikation af konklusionen og fremhævelse af forhold i regnskabet på årsregnskabet for EE ApS for 2017/18.

Årsregnskabet udviser et resultat på 10.320 t.kr., en egenkapital på 37.910 t.kr. og en balancesum på 58.718 t.kr.

Det af indklagede valgte væsentlighedsniveau udgør 800 t.kr.

Det fremgår af ledelsens beretning, at selskabet i året har haft aktivitet inden for [aktivitet 1].

Det fremgår af årsregnskabets note 1, at selskabet i regnskabsåret gennemsnitligt har beskæftiget 25 medarbejdere.

Indklagede har blandt andet anført nedenstående særlige forhold i revisionsprotokollatet til årsregnskabet for 2017/18:

Selskabets opmærksomhed henledes på, at fri telefon skal oplyses korrekt via Dataløn.

Selskabet har udlejet ejendom til tidligere ægtefælle samt direktøren har selv fri bolig.

Selskabet har købt bil, som er indregistreret til privatkørsel. Selskabet er gjort opmærksom på, at der skal ske beskatning af fri bil.

Selskabets ledelse har fri bolig. Der skal i henhold til gældende regler ske indberetning af fri bolig i overensstemmelse med vejledningen herom. Det er således ikke tilstrækkeligt at oplyse forholdet på den personlige selvangivelse.

Selskabet foretager selv løbende indberetning af moms. Der er i forbindelse med årsregnskabet konstateret en difference på tkr. 698 i momstilsvar, som mangler at bliver angivet og betalt. Momsefterangivelse er udarbejdet og underskrevet. Efterangivelsen indtastes.

Selskabet har nogle personalelån. Selskabet bør kun foretage udlån, hvis det er forsvarligt, og det vurderes, at den ansatte kan betale lån tilbage. Udlån må ikke ske som alternativ til lønudbetaling.

Selskabet har strammet op på udbetaling af diæter, hvilket har været et problem tidligere år.

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, afsnit C, vedrørende Erklæringsemnet, svaret nej til spørgsmål 302 om, hvorvidt revisionspåtegningen er udformet i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsen, og om den indeholder de erklæringsbekendtgørelsen krævede oplysninger.

Kvalitetskontrollanten har hertil bemærket følgende:

"Det er oplyst, at Revisionsvirksomhed X bogfører for kunden to gange om året. Kunden indberetter selv moms i løbet af året ud fra manuelle opgørelser. Af revisionsprotokollat for de sidste 3 år fremgår det, at revisor i forbindelse med årsrafslutningen har konstateret momsfejl på: - I år t.kr. 698 - Sidste år t.kr. 926 - Forrige år t.kr. 602. I "Sammenfattende revisionsnotat" er anført: "Selskabet har løbende angivet moms. Angivelse af moms stemmer ikke overens med bogføring, hvorfor der laves efterangivelse på moms for hele året. Momsangivelse på t.kr. 698 for året er udarbejdet - underskrives af UUI og derefter tages i systemet." Cirka samme formulering er medtaget i revisionsprotokollatet. Der fremgår ikke overvejelser, hvorvidt momsloven kan være overtrådt. Det er kontrollantens vurdering, at er tale om overtrædelse af momsloven som følge af gentagne fejl af væsentlige beløb. I revisionsprotokollatet er anført "at fri telefon skal oplyses korrekt via Dataløn", "Selskabet har købt bil, som er indregistreret til privatkørsel. Selskabet er gjort opmærksom på, at der skal ske beskatning af fri bil" samt "Selskabets ledelse har fri bolig. Der skal i henhold til gældende regler ske indberetning af fri bolig i overensstemmelse med vejledningen herom. Det er således ikke tilstrækkeligt at oplyse forholdet på den personlige selvangivelse". I revisionsdokumentation er der ikke taget stilling til, hvorvidt ovennævnte påvirker revisorerklæringen. Det er kontrollantens vurdering, at der samlet er tale om overtrædelse af kildeskatteloven som burde have medført en omtale heraf i revisorerklæringen"

Indklagede er fremkommet med følgende kommentarer til det af kvalitetskontrollanten anførte:

”Der er i dette her selskab med en omsætning på 40 mio ikke vurderet som en væsentlig fejl, da den udgående moms alene udgør 10 mio. Der er ikke tale om en systematisk eller bevidst afvigelse, således er der ikke tale om en overtrædelse af momsloven og dette er således ikke fremhævet

”Vi sikrer årligt, at der sker indberetning af forholdet ifb med udarbejdelsen af hovedanpartshaverens selvangivelse. Forholdet er således ikke vurderet som en overtrædelse”

Kvalitetskontrollanten har i Arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, afsnit M vedrørende Konklusion/afrapportering, bemærket følgende til spørgsmål 1.311 om, hvorvidt indklagede har kommunikeret om betydelige resultater fra revisionen til den øverste ledelse, herunder vedrørende risici, usikkerheder eller fejl vedr. indregning af indtægter mv.:

”... Manglende bogføring i løbet af året og dermed manglende overholdelse af bogføringsloven burde være omtalt.”

Indklagede har heroverfor anført, at:

”... Der er som tidligere omtalt ikke vurderet, at være væsentlige overtrædelse af bogføringsloven”

Erhvervsstyrelsen har ved skrivelse af 24. marts 2021 gennemført en høring af indklagede, hvoraf det blandt andet fremgår, at styrelsen havde til hensigt at indbringe indklagede for Revisornævnet.

Indklagede er ved skrivelse af 30. juli 2021 fremkommet med sine bemærkninger. Heraf fremgår det blandt andet, at:

”...

Revisor har ikke afgivet erklæring om udvidet gennemgang.

Selskabet er et simpelt holdingselskab uden særlig aktivitet i det danske moderselskab (ejerskab af udenlandske selskaber, til tider lidt udbytte modtaget fra [land 1] samt administrative omkostninger). Det er et væsentligt datterselskab QQ og resten er uvæsentlige (salgsselskaber der indkøber produkter til videresalg fra QQ, der modtager et fee på 33% herfor). Vi er uenige i, at der ikke foreligger en tilstrækkelig revisionsplan for moderselskabet, ligesom vi er uenige i, at der ikke er taget stilling til væsentlige og risikofyldte områder i moderselskaber (specifikt nævnes værdiansættelse af dattervirksomheder). Der har været foretaget en gennemgang af anvendt regnskabspraksis, væsentlige og risikofyldte områder, interne transaktioner i tidligere år, herunder undersøgelse af evt. forskelle, hvorfor det ikke er vurderet for væsentligt i 2018. Derfor er modtagne svar fra dattervirksomheder tilstrækkelig bevis.

Mht. til bemærkninger til vort notat om hvidvask så er det vor generelle vurdering, at der er større risiko for hvidvask, når der er tale om handel med [område 1]-lande, uagtet om de fremgår på hvidvasktilsynets liste over lande med høj risiko eller ej. Vort notat skal ses i dette lys, samt at der ikke har været nogle mistænkelige transaktioner i moderselskaber, og at vi ikke har kendskab til mistænkelige transaktioner i dattervirksomhederne. Det er ligeledes vor opfattelse, at transaktioner i de udenlandske selskaber, hvor alle transaktioner involverer selskabet i [land 1], er omfattet af NN revision, og

således ikke af vore specifikke undersøgelser af enkelte transaktioner, idet vi ikke kan afdække risikoen yderligere. Som det fremgår af notatet, kan det ikke udelukkes, at der ikke har været mistænkelige transaktioner og opbygning af holdingstrukturen er forårsaget af tidligere lempelige holdingregler i DK. Der er indberettet forhold til hvidvask.dk. Disse bemærkninger skal behandles fortroligt og ikke offentliggøres i henhold hvidvasklovgivning.

Vi er ikke enige i, at der bør foretages nedskrivningstest af de for revisionen aldeles uvæsentlige datterselskaber. Selskabet i [land 1] udgør langt den væsentligste del af den bogførte anskaffelsessum.

Der er tale om kontinuerligt arbejde fra tidligere år med komponent revisor og andre controllere, og revisionen burde ses i denne forbindelse. Der er foretaget revisionsplanlægning og udarbejdelse af instruks af koncernrevision, som det fremgår af materiale sendt til koncern revisorer og koncernselskaber.

Styrelsen har ikke anmodet om beskrivelser eller specifikationer vedrørende elimineringsposter, valutakurser mv, som fremgår af konsolideringsarket.

Der er truffet aftale om passende foranstaltninger for adgang til det udførte revisionsarbejde i dattervirksomheder ligesom planlagte besøg var aftalt. Endvidere har nogle af de mindre selskaber fået hjælp til indsamling og besvarelse af revisionsinstruksen og anmodning om informationer relevant for udarbejdelsen af koncernregnskabet oversat til dansk fra [udenlandsk 9].

Flere af de opremsede afvigelser fra årsregnskabsloven er ikke aktuelle for selskabet eller væsentlige for revisionen eller for regnskabet og er behørigt begrundet i regnskabet, hvorfor de ikke fremgår - bl.a. oplysning om ejerforhold, noteoplysning om ledelsesafklønning (Ingen), transaktioner på markedsmæssige vilkår, mangler i egenkapitalopgørelsen, der kan godt være tilfælde med tilgodehavende i affiliates, præsentation af materielle anlægsaktiver og angivelse af investering i anlægsaktiver i nøgletalsoversigt er uvæsentlige, ligesom det er beskrevet og begrundet, hvorfor der ikke foreligger redogørelse for samfundsansvar

Ad 6.2.3 DD ApS

Den anførte investeringsejendom er vurderet til 10 mio. kr. Vurderingen er foretaget af selskabets bankforbindelse, og vurderingen er underbygget af forhandlinger om salg. I relation til værdiansættelsen af ejendomme: De anvendte afkastprocenter er afstemt og vurderet, at disse for den konkrete ejendomstype og beliggenhed er i overensstemmelse med markedstypiske afkastprocenter fastsat af en af de ledende mæglerkæder (VVI A/S), og jeg har for den konkrete ejendom på denne baggrund vurderet, om den fastsatte afkastprocent er forsvarlig.

Samlet må det således vurderes, at der er sket den fornødne kritiske stillingtagen til den anvendte prissætning.

Selskabets udlån til TT1. Det er korrekt, at der er tale om usikret lån. Som jeg talte med WW1 om, var der i 2017 kontakt til en af de større lokale mæglere. Denne kontakt underbyggede sandsynligheden for, at et salg af grunden er mulig til minimum den nedskrevne værdi, således at der ikke er behov for yderligere hensættelse. Det er ikke vurderet at markedet for sådanne ejendomme er værdiforringet fra 2017 til underskriftstidspunktet, jeg mener således, at der er foretaget dem fornødne kritiske stillingtagen til værdiansættelse mv

...

Ad 6.2.5 EE ApS.

Der er ikke afgivet erklæring om udvidet gennemgang - men om revision.

Ad 7.0 Erhvervsstyrelse ns konklusion på den udførte kvalitetskontrol

Ad 4 Sikring af, revisionsvirksomheden har tilstrækkelige politikker) ... Der er i det foreliggende kvalitetsstyringssystem allerede tilstrækkelige politikker og procedurer, der sikrer, at underskrivende revisor dokumenterer sin gennemgang mv

Ad 5- Sikring af, at den interne kontrol er i stand til at afdække fejl og mangler). Der er i det foreliggende kvalitetsstyringssystem allerede procedurer, der sikrer forholdet, uagtet at der kan bruges flere ressourcer på intern kontrol.

Ad 6 Sikring af, revisionsfirmaet har tilstrækkelige politikker og procedurer, der sikrer). Der er i det foreliggende kvalitetsstyringssystem allerede politikker for dette område, og som tidligere anført, har den interne kontrollant ikke medvirket i opgaveløsningen af de kontrollerede sager

Ad 7 Sikring af, at der foretages passende opfølgning). Der er i det foreliggende kvalitetsstyringssystem politikker på området. ...”

Erhvervsstyrelsen har herefter, ved skrivelse af 14. februar 2022 truffet afgørelse om indbringelse af indklagede for nævnet i overensstemmelse med det anførte i høringsskrivelsen.

Parternes bemærkninger:

Klager har til støtte for klagepunkt a anført, at der i planlægningsnotatet ikke er foretaget identifikation af regnskabsposter, der indeholder regnskabsmæssige skøn, herunder identifikation af ledelsens metode for skønsudøvelse, ligesom der ikke på baggrund af kundens konkrete risici er foretaget planlægning af konkrete handlinger med udgangspunkt i risikovurderinger.

Det er anført i planlægningsnotatet, at indklagede som følge af dattervirksomhedernes etablering i [område 1]-landene og [udenlandsk 9] ejerskab skal være ekstra opmærksom på hvidvasklovens overholdelse. Det fremgår dog ikke, hvilke konkrete handlinger indklagede planlagde at foretage med henblik på at afdække denne risiko. Planlægningsnotatet indeholder ingen dokumenterede overvejelser om besvigelsesrisici forbundet med indregning af indtægter, overvejelser om, hvilke indtægtskategorier, typer af transaktioner eller revisionsmål, der giver anledning til risici for væsentlig fejlinformation. Den foretagne risikovurdering har ikke udmøntet sig i udformning af konkrete handlinger med henblik på at kunne afdække den identificerede risiko.

Klager har hertil anført, at dattervirksomhedernes etablering i [område 1]-landene og det [udenlandske 9] ejerskab stiller skærpede krav til indklagedes professionelle skepsis, såvel ved planlægning som ved udførelsen af revisionen.

Klager har til støtte for klagepunkt a yderligere anført, at planlægningsnotatet ikke indeholder nogen identifikation af, hvilke områder i koncernregnskabet der er relevante for revisor at involvere sig i, ligesom planlægningsnotatet ikke indeholder identifikation af omfang og art af interne transaktioner/transaktioner nærtstående parter, intern avancementstruktur eller stillingtagen til forskelle i anvendt regnskabspraksis mellem moderselskabet og datterselskaberne. Indklagede har beskrevet datterselskabet i [land 1] som det mest betydelige. Der er ikke taget dokumenteret stilling til, hvilket arbejde der forventes udført af [land 1]-revisor. Det er ikke anført, hvorvidt der er en revisor tilknyttet til datterselskaberne beliggende i [land 2], [land 3], [land 4], [land 5], [land 6], [land 7] og [land 8]. Der er ikke taget stilling i planlægningen til komponentrevisorenes faglige kompetencer, og til hvorvidt komponentrevisor overholder de etiske regler, samt til om koncernopgaveteamet vil have mulighed for at involvere sig i komponentrevisors arbejde, og om komponentrevisorerne arbejder indenfor en reguleringsmæssig ramme, hvor der føres aktivt tilsyn med revisorer.

Klager gør på denne baggrund gældende, at det er en væsentlig mangel ved revisionsplanlægningen, at revisor ikke har foretaget planlægning af konkrete revisionshandlinger med henblik på at afdække relevante risici i koncernregnskabet, hvorfor der er sket en overtrædelse af revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, f. § 16, stk. 1, og 2.

Klager har til støtte for klagepunkt b anført, at der ikke er dokumentation for, at der er opnået revisionsbevis vedrørende de konsoliderede komponenters finansielle information, der kan danne grundlag for en konklusion vedrørende koncernregnskabet. Den i notatet omtalte instruks til dattervirksomhederne er en udateret liste med punkttopstilling over materiale vedrørende datterselskaberne i [land 1], [land 2], [land 3] og [land 4]. Udover et punkt, der vedrører efterfølgende begivenheder samt anmodning om modtagelse af eventuelle management letters og ”conclusion note for the carried out work”, indeholder punktlisten ikke spørgsmål af revisionsmæssig karakter. Den i notatet omtalte besvarelse på indklagedes instruks er foretaget af det danske selskab, WW ApS, som kortfattet har besvaret punkt 5-10 og anført, at der vil blive fremsendt materiale vedrørende punkt 1-4, som omhandler godkendte årsregnskaber, specifikation af koncernmellemværender, intercompany køb og -salg samt kontokort. Af det nævnte materiale foreligger dog udelukkende årsregnskaber i arbejdspapirerne. Der foreligger ingen kopier af eventuelle management letters eller ”conclusion notes for the carried out work”. Det fremgår ikke af indklagedes arbejdspapirer, at revisor har forholdt sig til, at besvarelsen af revisors instruks er foretaget af WW ApS og ikke af komponentrevisor, herunder taget dokumenteret stilling til pålideligheden af den information, besvarelsen indeholder med hensyn til dennes egnethed som revisionsbevis.

Klager gør gældende, at der bortset fra kopier af balancer for dattervirksomhederne ingen dokumentation er for, at der er modtaget eller gennemgået rapportering vedrørende resultat af eventuel udført revision fra komponentrevisorer, ligesom der ikke er dokumentation for, at indklagede har foretaget gennemgang og vurdering af arbejde, som komponentrevisorer har foretaget. For så vidt angår indklagedes anførte gennemgang af datterselskabernes regnskaber, foreligger der et revideret regnskab for det væsentligste datterselskab i [land 1]. For de øvrige 7 dattervirksomheder beliggende i [land 2], [land 3], [land 4], [land 5], [land 6], [land 7] og [land 8] foreligger der udelukkende kopier af lo-

kale balancer. På det foreliggende grundlag er det ikke muligt at afgøre, hvorvidt der er tale om årsregnskaber eller skatteregnskaber, eller hvorvidt de foreliggende balancer har været underlagt revision.

Indklagede har i revisionsprotokollatet anført, at der er forskelle i anvendt regnskabspraksis vedrørende anlægsaktiver, hvor flere selskaber anvender saldoafskrivning. Arbejdspapirerne indeholder ingen dokumentation vedrørende indklagedes stillingtagen til forskelle i regnskabspraksis, herunder hvilken betydning dette måtte have for det aflagte regnskab.

For så vidt angår det af indklagede anført om kommunikation med datterselskaberne foreligger der i arbejdspapirerne 2 telefonreferater fra samtaler med revisor VV, NN [by 1], I et af telefonreferaterne fremgår det, at der har været drøftelser om revisionshonorar, udvikling i omsætning mv., samt at det til næste år skal aftales tidligere, for hvilke selskaber NN skal aflægge revisionsrapport.

Indklagede har i sit notat vedrørende koncernrevision, anført, at NN er koordinerende i forhold til alt, hvad der sker i koncernen. Indklagedes arbejdspapirer indeholder ingen stillingtagen til, hvilket arbejde der er udført af NN, eller til, hvilke risici NN har identificeret samt en konklusion herpå, eller hvorvidt det arbejde, NN har udført, kan anses for at være tilstrækkeligt.

Klager gør hertil gældende, at det er en væsentlig mangel, at indklagede ikke har involveret sig i komponentrevisorens arbejde, idet indklagede alene har beroet sig på telefonisk kommunikation med NN samt en udsendt instruks vedrørende 5 af datterselskaberne, som er besvaret af WW ApS, hvortil klager har bemærket, at det ene af de datterselskaber, som indklagedes instruks vedrører, er datterselskabet i [land 1], men at det ikke er komponentrevisor NN, der har besvaret instruksen.

Klager henviser ydermere til, at indklagede har foretaget konsolidering og opstilling af koncernregnskabet. WW ApS besvarelse af den udsendte instruks indeholder enkelte oplysninger, der kan henføres til konsolideringen, herunder en bemærkning om, at indklagede bedes betragte alt køb fra dattervirksomhederne som koncerninternt, da dattervirksomhedernes varekøb i al væsentlighed sker fra [land 1]. Besvarelsen er ikke understøttet af specifikationer eller lignende vedrørende koncernintern handel. Der foreligger ingen dokumenterede beskrivelser eller specifikationer vedrørende elimineringsposter, valutakursomregning, afstemning af primoposter eller interne avancer. Der foreligger endvidere intet dokumenteret input vedrørende koncernpengestrømsopgørelsen, der er foretaget på summarisk niveau i konsolideringsarket. Konsolideringsprocessen er dermed ikke tilstrækkeligt dokumenteret. Indklagede har anført i høringssvaret, at klager ikke har anmodet om beskrivelser eller specifikationer vedrørende elimineringsposter, valutakurser mv, som fremgår af konsolideringsarket. Klager bemærker, at dokumentation herfor ikke forelå ved kontrolbesøget, og at indklagede desuden ikke tidligere har anfægtet observationen, eller fremlagt dokumentation for, at beskrivelser eller specifikationer forelå. Indklagede har ved sin underskrift på Bilag 3 bekræftet, at alt materiale af relevans for kvalitetskontrollen er udleveret.

Klager har endvidere bemærket, at der i koncernregnskabet indgår en regnskabspost "receivables from affiliates" på 39.626 tkr. På det foreliggende grundlag er det ikke muligt at afgøre, hvorvidt der er tale om et tilgodehavende, der skulle have været elimineret i koncernregnskabet, da der ikke foreligger dokumentation for koncerninterne transaktioner eller afstemninger af mellemværender. Klager gør gældende, at indklagede ikke har taget dokumenteret stilling til denne regnskabspost eller foretaget handlinger med henblik på at afdække værdiansættelsen af dette tilgodehavende.

Klager har til støtte for klagepunkt c anført, at det er en væsentlig mangel ved det udførte arbejde, at indklagede ikke har taget selvstændig stilling til, hvorvidt konkrete omstændigheder ved den beskrevne mistænkelige opbygning og transaktioner mellem dattervirksomheder kan antages at have direkte eller indirekte indvirkning på regnskabsaflæggelsen, og dermed for udformningen af revisionspåtegningen. Indklagedes bemærkninger, hvori der blandt andet er henvist til, at alle transaktioner involverer selskabet i [land 1], som er omfattet af NN revision, ændrer ikke på klagers opfattelse af forholdet, da indklagede afgiver erklæring på et koncernregnskab, der omfatter samtlige dattervirksomheder. Klager gør således gældende, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, ved afgivelse af revisionspåtegning på års- og koncernregnskabet for BB ApS for 2018, idet der ikke er dokumentation for, at der med den fornødne professionelle skepsis er udformet og udført tilstrækkelige revisionshandlinger, der afspejler de af revisor vurderede forøgede risici for hvidvask, ligesom der ikke er dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende revisionen af værdiansættelsen af kapitalandele i tilknyttede virksomheder som grundlag for den afgivne revisionspåtegning.

Klager har endvidere anført, at kapitalandele i tilknyttede virksomheder er indregnet og målt til kostpris i årsregnskabet. Ledelsen har ikke udarbejdet nedskrivningstest. Dattervirksomhederne i [land 6] og [land 2] har ifølge oplysninger i årsregnskabet underskud på henholdsvis -393 tkr. og -2.753 tkr., og egenkapitalen i dattervirksomheden i [land 2] er negativ med -6.021 tkr., hvilket indikerer, at det er relevant, at ledelsen udarbejder en nedskrivningstest. Indklagede har anført i det afsluttende revisionsnotat, at selskabernes samlede indre værdi er mere end 15 gange den bogførte værdi, og at det er anerkendte revisorer, der udarbejder regnskaberne. Efter klagers opfattelse kan denne vurdering ikke foretages samlet for alle dattervirksomheder, men skal foretages for hvert datterselskab, idet der ikke må foretages modregning, jf. årsregnskabslovens princip om bruttoværdi. Indklagede har ikke herudover udført handlinger med henblik på at afdække værdiansættelsen af kapitalandelene. Indklagede har desuden ikke udført handlinger, der afdækker ejerskab/tilstedeværelse af dattervirksomhederne. Indklagedes bemærkninger i høringssvaret om, at indklagede ikke er enig i, at der bør foretages nedskrivningstest for de for revisionen aldeles uvæsentlige datterselskaber ændrer ikke på klagers vurdering af forholdet, da dattervirksomheder med negativ værdi overstiger det af indklagede fastsatte væsentlighedsniveau for koncernregnskabet, der er fastsat til 600 t.USD.

Klager har til støtte for klagepunkt d anført, at en revisor skal tage forbehold i sin revisionspåtegning, hvis regnskabet indeholder væsentlige fejl og mangler, herunder hvis regnskabet ikke indeholder de krævede oplysninger eller ikke opfylder betingelserne for at udelade krævede oplysninger, medmindre de manglende oplysninger er uvæsentlige. Klager har hertil anført, at koncernregnskabet ikke indeholder en angivelse af segmentoplysninger vedrørende koncernens omsætning som krævet i årsregnskabslovens § 96, stk. 1, jf. § 126, stk. 1, nr.1.

For så vidt angår de afgivne noteoplysninger om nærtstående parter er det oplyst i noten, at transaktioner er gennemført på markedsmæssige vilkår. Der foreligger ingen dokumentation, der underbygger, at transaktionerne er foretaget på markedsmæssige vilkår. På den baggrund er der ikke grundlag for at anføre i noten, at transaktioner er gennemført på markedsmæssige vilkår, hvorfor årsregnskabslovens § 98 c, stk. 7, jf. § 98 c, stk. 1, er overtrådt. For så vidt angår oplysninger om ejerforhold og oplysning om nærtstående parter, som har bestemmende indflydelse på virksomheden, indeholder års- og koncernregnskabet udelukkende oplysning om, at selskabet ejes af ”individuals”. Kravene i årsregnskabslovens § 98 c, stk. 5, og § 104 er dermed ikke overholdt.

Klager har desuden anført, at koncernregnskabet mangler noteoplysninger vedrørende ledelsesaf-lønning som krævet i årsregnskabslovens § 98 b, ligesom personalenoten ikke er opdelt på pensio-ner mv som krævet i årsregnskabslovens § 98 a, jf. § 126, stk. 1, nr. 10. Herudover mangler egenka-pitalopgørelse specifikation vedrørende betalt udbytte som krævet i årsregnskabslovens § 86 a.

Klager har videre anført, at det af kopi af regnskab for datterselskabet i [land 1] fremgår, at selska-bet har stillet sikkerheder og har eventualforpligtelser, men koncernregnskabet indeholder ingen op-lysninger om eventualforpligtelser som krævet i årsregnskabslovens § 64, jf. § 126, stk. 1, nr. 9. Klager har også henvist til, at udbytte fra dattervirksomheder er præsenteret som andre finansielle indtægter, hvilket efter skemakravene, jf. årsregnskabsloven § 23, stk. 1, skullet have været præsen-teret som indtægter af kapitalandele i tilknyttede virksomheder. Desuden kan regnskabsposten "re-ceiveables from affiliates", som indgår i koncernregnskabet med 39.626 tkr., ikke forekomme i et koncernregnskab, når alle konsoliderede dattervirksomheder er 100 % ejet, ligesom der ikke indgår oplysninger i årsregnskabet om, hvorvidt dattervirksomhedernes årsrapporter revideres af mindst en af modervirksomhedens revisorer, en af disses udenlandske samarbejdspartnere eller af en aner-kendt international revisionsvirksomhed, jf. årsregnskabslovens § 105. Det er herefter klagers opfat-telse, at omfanget og indholdet af de manglende oplysninger i koncern- og årsregnskabet skulle have ført til, at indklagede skulle have taget forbehold for de manglende oplysninger i revisionspå-tegningen. Klager har ved vurderingen lagt vægt på, at der er tale om et koncern- og årsregnskab, der er aflagt efter årsregnskabslovens bestemmelser for store klasse C virksomheder, og at der for så vidt angår manglende redegørelse for samfundsansvar, segmentoplysninger samt oplysninger om revisionshonorar er tale om krav, der særligt er gældende for store klasse C virksomheder, ligesom oplysninger om ledelsesvederlag og revisionshonorar desuden er såkaldte kontrolnoter, som skal medtages for, at aktionærer og andre regnskabsbrugere skal kunne kontrollere virksomhedens le-delse. Det er derfor klagers opfattelse, at de omhandlede mangler såvel enkeltvis som samlet set, kan antages at have eller kunne få betydning for en regnskabsbrugers beslutninger.

Klager har til støtte for klagepunkt e anført, at indklagede ikke har opbevaret et eksemplar af doku-mentationen, herunder arbejds papirer, for det udførte revisionsarbejde i dattervirksomhederne. Der foreligger ikke dokumentation for, at indklagede har indgået aftale med datterselskabernes revisorer om fyldestgørende og ubegrænset adgang til dokumentationen, herunder arbejds papirer, for det ud-førte revisionsarbejde i dattervirksomhederne af betydning for revisionen af koncernregnskabet. Det fremgår ikke af indklagedes arbejds papirer, at indklagede har været forhindret i at modtage doku-mentationen.

Klager gør på denne baggrund gældende, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 4, ved afgivelse af revisionspåtegning på års- og koncernregnskabet for BB ApS for 2018, idet der ikke opbevares et eksemplar af dokumentationen, herunder arbejds papirer, for det udførte revisionsar-bejde i dattervirksomheder af betydning for revisionen af koncernregnskabet, ligesom der ikke fore-ligger en aftale om fyldestgørende og ubegrænset adgang hertil eller foreligger dokumentation for, at der i øvrigt er truffet andre passende foranstaltninger.

Klager har til støtte for klagepunkt f anført, at indklagede ved revisionen af årsrapporten for CC K/S for 2018 har identificeret flere risici for væsentlig fejlinformation i regnskabet, herunder risiko ved-rørende udlån og risiko for hvidvask vedrørende omsætningen, men at de risikovurderinger indkla-gede har foretaget ikke har resulteret i, at indklagede tilpassede revisionsplanen med konkrete revi-sionshandlinger til at adressere disse specifikke risici, ligesom indklagede har anvendt en standard-

revisionsplan uden tilpasninger til den konkrete kunde, hvortil klager bemærker, at når revisionsplanlægningen ikke er udført tilstrækkeligt, er der en forøget risiko for, at væsentlige og risikofyldte områder ikke bliver tilstrækkeligt afdækket ved udførelse af revisionen.

Klager har videre anført, at der ikke er udført revisionshandlinger, der adresserer den identificerede risiko for hvidvask vedrørende omsætningen. Indklagede har anført i afslutningsnotatet, at der er taget lidt flere stikprøver på omsætning og vareforbrug. Efter klagers opfattelse stiller det skærpede krav til revisors professionelle skepsis ved revisionen af omsætning, når indklagede har vurderet, at der er risiko for hvidvask. Klager har noteret sig indklagedes afgivne bemærkninger, hvori det er anført, at der er få kunder, som har hver deres karakteristika, og at stikprøven blev udvidet til at omfatte alle selskabets kunder, hvor hver transaktion er ensartet indenfor salget til den pågældende kunde, ligesom der blev foretaget gennemgang via stikprøver af leverandørfakturaer, som leverer varer og ydelser til alle selskabets kunder. Efter klagers opfattelse kan en udvidelse af stikprøven ikke i sig selv anses for at afdække en vurderet risiko vedrørende hvidvask, når der ikke er udført specifikke revisionshandlinger med henblik på at be- eller afkræfte risikoen.

Indklagede har ved revisionen af omsætningen konstateret, at fuldstændigheden mangler, idet fakturaerne ikke er nummereret fortløbende. Det er ikke dokumenteret, at indklagede har foretaget specifikke revisionshandlinger med henblik på at sikre omsætningens fuldstændighed. Indklagede har anført i sine bemærkninger, at han er uenig i væsentligheden af spørgsmålet om fortløbende nummerering af fakturaer. Indklagede har videre anført at der er et nummersystem knyttet til de enkelte kunder, men ikke en samlet fortløbende nummerering, at forholdet er drøftet og rapporteret til ledelsen, og at revisor har vurderet, at det var tilstrækkeligt at rapportere, som det er gjort om forholdet i revisionsprotokollatet. Klager bemærker, at indklagede i sin omtale af forholdet i revisionsprotokollatet selv har anført, at selskabets fakturaer ikke opfylder bogføringslovens bestemmelser om fortløbende nummerering, og at det er ledelsens ansvar, at reglerne i bogføringsloven bliver overholdt. Indklagedes oplysningsforpligtelse i henhold til erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, kan ikke afhjælpes ved at omtale forholdet i revisionsprotokollatet.

Klager har endvidere anført, at en del af selskabets udlån er til udenlandske virksomheder, der fungerer som moderselskaber for CC K/S frem til den 11. februar 2019. Et af disse selskaber, LL1 [udenlandsk virksomhed] ([land 14]), ejede 49 pct. af CC K/S. LL1 [udenlandsk virksomhed] havde optaget 3 lån på i alt 434 tEUR (ca. 3.257 tkr.), der alle havde overskredet betalingsfristen, og som ikke var tilbagebetalt på erklæringstidspunktet. Indklagede har i sine arbejds papirer oplyst, at disse lån vil blive indfriet i form af udbyttebetalinger fra CC K/S, at kontrakterne er afstemt, og at det over for revisor er bekræftet, at der ikke er behov for særlige hensættelser. Indklagede har i sine bemærkninger til kvalitetskontrollen anført, at betalingsbetingelser er overholdt, og at udlån til LL1 [udenlandsk virksomhed], vil blive indfriet med andel af overskud, uagtet at dette først bogføres i 2019, samt at den primære årsag til, at der endnu ikke er udloddet overskudsdeling, er at have tilstrækkeligt kapitalberedskab.

I forbindelse med kvalitetskontrollen er der trukket en udskrift fra [udenlandsk 14 myndighed] i [land 14], hvoraf det fremgår, at LL1 [udenlandsk virksomhed] blev "dissolved" den 17. april 2018, hvilket er 10 måneder før revisionspåtegningen er underskrevet. Denne oplysning indgår ikke i revisionsdokumentationen. Efter klagers opfattelse er det ikke muligt, at udlånene til LL1 [udenlandsk virksomhed] vil kunne indfries via udbyttebetalinger, dels fordi CC K/S ikke har været koncernforbundet med LL1 [udenlandsk virksomhed] siden 11. februar 2019, og dels fordi LL1 [udenlandsk virksomhed] blev opløst den 17. april 2018. Det er klagers opfattelse, at indklagede ikke med den

fornødne professionelle skepsis har forholdt sig til ledelsens udtalelser, herunder de af ledelsen udøvede skøn blandt andet ved at foretage efterprøvelse heraf, og taget stilling til pålideligheden af de oplysninger ledelsen har givet om, at der ikke var behov for nedskrivning.

Der foreligger dokumentation for, at selskabets 2 udlån til DD1 [udenlandsk virksomhed] på 530 tEUR. (ca. 3.971 tkr.), er tilbagebetalt efter 31. december 2018, mens udlånet til CC1 [udenlandsk virksomhed]. På 32 tEUR (ca. 240 tkr.), ikke var indfriet inden erklæringsafgivelsen.

Klager bemærker, at den omstændighed, at 2 af de selskaber, som CC K/S har udlånt penge til, er omtalt i de såkaldte [dokumenter 1], burde have skærpet indklagedes opmærksomhed ved risikovurderingen af virksomheden, idet risikoen for, at CC K/S kunne blive brugt til hvidvask, derved er forøget.

Klager har til støtte for klagepunkt g anført, at det fremgår af erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, at revisor altid skal oplyse, hvis revisor under sit arbejde bliver opmærksom på, at lovgivningen om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale ikke er overholdt, og den pågældende overtrædelse ikke er uvæsentlig. Indklagede har i revisionsprotokollatet vedrørende årsregnskabet CC K/S for 2018 anført, at selskabets fakturaer ikke opfylder bogføringslovens bestemmelser om fortløbende nummerering, og at det er ledelsens ansvar, at reglerne i bogføringsloven bliver overholdt, indklagede har ikke oplyst i revisionspåtegningen, at bogføringsloven ikke er overholdt.

Klager har til støtte for klagepunkt h anført, at indklagede ved planlægningen af revisionen af årsrapporten for DD ApS for 2017/18 har identificeret flere risici for væsentlig fejlinformation i regnskabet, og har anført, at der skal være fokus på værdiansættelse af ejendomme og tilgodehavender. De af indklagede foretagne risikovurderinger har dog ikke resulteret i, at indklagede har tilpasset revisionsplanen med konkrete revisionshandlinger for at adressere disse specifikke risici. Indklagede har anvendt en standardrevisionsplan uden tilpasninger til den konkrete kunde.

Klager har videre anført, at der foreligger en ekstern vurdering af en af ejendommene, der er målt til 10 mio.kr., men at der ikke er taget stilling til målemetoder og forudsætninger, som er anvendt af valuaren, ligesom indklagede ikke har forholdt sig dokumenteret sig til valuarernes kompetencer, færdigheder og objektivitet. For de øvrige ejendomme foreligger der et samlenotat med enkelte kommentarer til de enkelte ejendomme samt et driftsbudget for hver ejendom med værdiberegning ved en valgt afkastprocent, men det er ikke dokumenteret, hvorledes indklagede har forholdt sig til værdiansættelsen, herunder til den valgte afkastprocent, ligesom der ikke er udarbejdet følsomhedsanalyser. Indklagede har endvidere ikke dokumenteret forholdt sig til, at afledte poster vedrørende investeringsejendomme i årsregnskabet ikke er præsenteret i overensstemmelse med årsregnskabsloven. Årets foretagne værdireguleringer af investeringsejendomme fremgår ikke som en særskilt regnskabspost i resultatopgørelsen, ligesom der i egenkapitalen indgår en opskrivningsreserve vedrørende investeringsejendomme, hvilket ikke er aktuelt, når virksomheden anvender bestemmelserne i årsregnskabslovens § 38. Desuden mangler der noteoplysninger om væsentlige forudsætninger for måling af investeringsejendommene til dagsværdi som krævet i årsregnskabslovens § 58 a, stk. 2, herunder oplysninger om grundlaget for den forventede fremtidige normalindtjening, tomgang, følsomhed mv.

Klager gør i forlængelse heraf gældende, at det er en væsentlig mangel ved revisionen, at indklagede ikke har afdækket samt forholdt sig dokumenteret til, hvorvidt den manglende overholdelse af årsregnskabsloven skulle have betydning for udformningen af revisionspåtegningen

Indklagede har udover det ovenfor anførte i indklagedes svar til klager af 30. juli 2021 vedrørende klagepunkt a og b anført, at det danske selskab er et meget lille og uvæsentlig selskab med ejerskab af nogle selskaber, som generelt styres fra hovedselskabet i [land 1], som har den primære kontakt, styring og kontrol, herunder revision) af salgsselskaberne. Det danske holdingselskab har således stort set ingen funktion udover ejerskabet, hvorfor de eneste transaktioner der er i det danske selskab er administration samt udbytteudbetaling. Opgaveløsningen er sket i dette lys.

Indklagede har vedrørende klagepunkt c anført, at det er uden betydning for regnskabsbrugernes vurdering af regnskabet, om kapitalinteresser er værdiansat (kostpris) til tkr. 4.500 eller tkr. 3.800, hvis en nedskrivningstest måtte have vist et behov for nedskrivning. Alle oplysninger fremgår af regnskabet, herunder både kostpris og indre værdi, hvorfor der ikke er tale om en grov forseelse.

Indklagede har vedrørende klagepunkt d anført, at en lang række af de påståede manglende oplysninger efter årsregnskabsloven ikke er væsentlige eller relevante for koncernregnskabet, hvorfor der ikke er tale om en overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsen og årsregnskabsloven.

Indklagede har vedrørende klagepunkt e henvist til bemærkningerne vedrørende pkt. a og b.

Indklagede har vedrørende klagepunkt f anført, at indklagede har overholdt alle sineforpligtelser i henhold til hvidvasklovgivningen, og dette forhold ikke kan adskilles for indklagedes forpligtelser relateret til hvidvask i henhold til revisorloven.

Indklagede har vedrørende klagepunkt g anført, forholdet ikke burde have været omtalt i revisionspåtegningen, idet den omstændighed, at fakturaerne ikke var fortløbende nummeret samlet må anses for at være uvæsentlig, idet der var et nummersystem på de enkelte kunder, hvilket nummersystem var systematisk og fortløbende.

Indklagede har vedrørende klagepunkt h anført, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, og at ingen andre handlinger ville medføre en anden konklusion.

Revisornævnets begrundelse og afgørelse:

Revisornævnet lægger de fremlagte dokumenter, herunder de af kvalitetskontrollanten fremlagte oplysninger til grund.

Klagepunkt a

Revisornævnet lægger til grund, at indklagede har afgivet revisionspåtegning uden modifikation af konklusionen eller fremhævelse af forhold på års- og koncernregnskabet for BB ApS for 2018, at det er anført i planlægningsnotatet, at indklagede skulle være ekstra opmærksom på hvidvasklovens overholdelse, men at det ikke af notatet fremgår, hvilke konkrete handlinger indklagede planlagde at foretage sig med henblik på at afdække denne risiko.

Revisornævnet lægger videre til grund, at planlægningsnotatet ikke indeholder dokumenterede overvejelser om besvigelserisici forbundet med indregning af indtægter, eller overvejelser om, hvilke indtægtskategorier, typer af transaktioner eller revisionsmål, der giver anledning til risici for væsentlig fejlinformation.

Revisornævnet lægger videre til grund, at planlægningsnotatet ikke indeholder nogen identifikation af, hvilke områder i koncernregnskabet der er relevante for revisor at involvere sig i, ligesom planlægningsnotatet ikke indeholder identifikation af omfang og art af interne transaktioner/transaktioner med nærtstående parter, intern avancestruktur eller stillingtagen til forskelle i anvendt regnskabspraksis mellem moderselskabet og datterselskaberne.

Revisornævnet finder, at dattervirksomhedernes etablering i [område 1]-landene og det [udenlandske 9] ejerskab stillede skærpede krav til indklagedes professionelle skepsis, såvel ved planlægning som ved udførelsen af revisionen. Den omstændighed, at den væsentligste drift foregår i datterselskabet i [land 1], og at det danske holdingselskab i al væsentlig anvendes til administration samt udbetaling af udbytte – uden egentlig driftsaktivitet – kan efter Revisornævnets opfattelse ikke ændrer herpå.

Ved på trods af ovenstående - hvorefter indklagedes revisionsplanlægning har været utilstrækkelig – at have afgivet revisionspåtegning uden modifikation af konklusionen eller fremhævelse af forhold på års- og koncernregnskabet for BB ApS for 2018 har indklagede overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og derved tilsidesat god revisorskik, jf. § 16, stk. 1.

Klagepunkt b

Revisornævnet lægger til grund, at der i indklagedes arbejds papirer foreligger 2 telefonreferater fra samtaler med revisor VV, NN [by 1], I et af telefonreferaterne fremgår det, at der har været drøftelser om revisionshonorar, udvikling i omsætning mv., samt at det til næste år skal aftales tidligere, for hvilke selskaber NN skal aflægge revisionsrapport.

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede har fremsendt en instruks vedrørende 5 af datterselskaberne, hvilken instruks er besvaret af WW ApS.

Revisornævnet lægger endelig til grund, at der bortset fra kopier af balancer for dattervirksomhederne ingen dokumentation er for, at der er modtaget eller gennemgået rapportering vedrørende resultat af eventuel udført revision fra komponentrevisorer, ligesom der ikke er dokumentation for, at indklagede har foretaget gennemgang og vurdering af arbejde, som komponentrevisorer har foretaget. For så vidt angår indklagedes anførte gennemgang af datterselskabernes regnskaber, foreligger der et revideret regnskab for det væsentligste datterselskab i [land 1]. For de øvrige 7 dattervirksomheder beliggende i [land 2], [land 3], [land 4], [land 5], [land 6], [land 7] og [land 8] foreligger der udelukkende kopier af lokale balancer.

Revisornævnet finder, at der ikke i indklagedes arbejds papirer er dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for at kunne afgive erklæring på koncernregnskabet.

Ved på trods af ovenstående at have afgivet revisionspåtegning uden modifikation af konklusionen eller fremhævelse af forhold på års- og koncernregnskabet for BB ApS for 2018 har indklagede overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og 2, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1.

Klagepunkt c

Revisornævnet lægger til grund, at kapitalandele i tilknyttede virksomheder indgår i årsregnskabet med 4.555 t.kr. svarende til 98 % af moderselskabets balancesum. Revisornævnet lægger videre til grund, at kapitalandele i tilknyttede virksomheder er indregnet og målt til kostpris i årsregnskabet, og at ledelsen ikke har udarbejdet nedskrivningstest

For så vidt angår datterselskaberne i [land 6] og [land 2] lægger Revisornævnet til grund, at disse selskaber ifølge oplysninger i årsregnskabet har underskud på henholdsvis -393 tkr. og -2.753 tkr., og egenkapitalen i dattervirksomheden i [land 2] er negativ med -6.021 tkr.

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede har konstateret en mistænkelig opbygning og transaktioner mellem dattervirksomhederne med særlig høj risiko, hvor det ikke kan afdækkes om disse er lovlige. Det er herudover anført, at indklagede ikke kan foretage yderligere uden at det kan give anledning til mistanke hos selskabet. Revisornævnet lægger i den forbindelse til grund, at det ikke er nærmere dokumenteret i arbejds papirerne, hvad den konstaterede mistænkelige opbygning har givet anledning til i relation til, overvejelser mv. for indklagede.

Revisornævnet finder, at der ikke er dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende kapitalandele i tilknyttede virksomheder. Revisornævnet har navnlig lagt vægt på, at indklagede ikke har udført handlinger med henblik på at afdække værdiansættelsen af kapitalandelene.

Revisornævnet finder ligeledes, at det er en væsentlig mangel ved det udførte arbejde, at indklagede ikke har dokumenteret at have taget selvstændig stilling til den konstaterede mistænkelige opbygning og transaktioner mellem dattervirksomhederne.

Ved på trods af ovenstående at have afgivet revisionspåtegning uden modifikation af konklusionen eller fremhævelse af forhold på års- og koncernregnskabet for BB ApS for 2018 har indklagede overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og 2, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1.

Klagepunkt d

Revisornævnet lægger til grund, at års- og koncernregnskabet er aflagt efter årsregnskabslovens bestemmelser for store klasse C virksomheder.

Revisornævnet lægger for så vidt angår årsregnskabet til grund, at udbytte fra dattervirksomheder er præsenteret som andre finansielle indtægter, at der i koncernregnskabet indgår en regnskabspost benævnt "receivables from affiliates" på 39.626 tkr., at der ikke er en note i regnskabet vedrørende segmentoplysninge, at personalenoten ikke er opdelt på pensioner, at der ikke er en noeoplysning om ledelsesvederlag, at ejerforhold er angivet som "owned by individuals", at der ikke foreligger en noteoplysning om eventualforpligtelser, og at egenkapitalopgørelsen mangler specifikation vedrørende betalt udbytte.

Kvalitetskontrollanten har observeret en række afvigelser fra årsregnskabsloven i års- og koncernregnskabet, som ikke er afdækket ved revisionen. Kvalitetskontrollanten har samtidigt angivet, at ledelsesberetningen ikke indeholder en fyldestgørende begrundelse for at inkludere at rapportere efter årsregnskabslovens § 99a.

Indklagede har hertil oplyst, at selskabets ledelse har begrundet undladelserne, hvilket indklagede fandt validt og tilstrækkeligt.

Revisornævnet finder, at omfanget og indholdet af de manglende oplysninger i koncern- og årsregnskabet skulle have ført til, at revisor skulle have taget forbehold for de manglende oplysninger i revisionspåtegningen. Revisornævnet finder, at de omhandlede mangler kan antages at have betydning for en regnskabsbrugers bedømmelse af regnskabet.

Revisornævnet finder herefter, at indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 2, nr. 1, litra b, ved afgivelse af revisionspåtegning på års- og koncernregnskabet for BB ApS for 2018, idet der ikke er taget forbehold for manglende overholdelse af årsregnskabslovens § 23, stk. 1, § 64, jf. § 126, stk. 1, nr. 9, § 86 a, § 93 a, jf. § 126, stk. 1., nr. 8, § 96, stk. 1, jf. § 126, stk. 1, nr. 1, § 98 a, jf. § 126, stk. 1, nr. 10, § 98 b, § 98 c, stk. 5, jf. § 98 c, stk. 1, § 98 c, stk. 7, § 104 og § 105.

Klagepunkt e

Det følger af revisorlovens § 23, stk. 4, at revisor eller revisionsvirksomheden, hvis revisionsarbejdet i dattervirksomheder er udført af en eller flere revisorer eller revisionsvirksomheder, der ikke har hjemsted i et EU-land, et EØS-land eller et andet land, som EU har indgået aftale med, skal opbevare et eksemplar af dokumentationen, herunder arbejds papirer, for det udførte revisionsarbejde i dattervirksomheden af betydning for revisionen af koncernregnskabet. Revisor eller revisionsvirksomheden kan undlade at opbevare dokumentationen, hvis der er indgået aftale om fyldestgørende og ubegrænset adgang hertil efter anmodning, eller der i øvrigt er truffet andre passende foranstaltninger. Det følger af § 23, stk. 5, at hvis revisor eller revisionsvirksomheden er forhindret i at modtage dokumentationen efter stk. 4, skal arbejds papirerne dokumentere disse hindringer.

Revisornævnet lægger til grund, at 7 af moderselskabets i alt 8 datterselskaber har hjemsted uden for EU.

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede ikke opbevaret et eksemplar af dokumentationen, herunder arbejds papirer, for det udførte revisionsarbejde i dattervirksomhederne, at der ikke foreligger dokumentation for, at indklagede har indgået en aftale med datterselskabernes revisorer om fyldestgørende og ubegrænset adgang til dokumentationen, og at det ikke fremgår af indklagedes arbejds papirer, at indklagede har været forhindret i at modtage den pågældende dokumentation.

Revisornævnet finder på denne baggrund, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 4, ved afgivelse af revisionspåtegning på års- og koncernregnskabet for BB ApS for 2018, idet der ikke opbevares et eksemplar af dokumentationen, herunder arbejds papirer, for det udførte revisionsarbejde i dattervirksomheder af betydning for revisionen af koncernregnskabet, ligesom der ikke foreligger en aftale om fyldestgørende og ubegrænset adgang hertil eller foreligger dokumentation for, at der i øvrigt er truffet andre passende foranstaltninger.

Klagepunkt f

Revisornævnet lægger til grund, at indklagede ved sin planlægning af revisionen af årsrapporten for CC K/S for 2018 har identificeret flere risici for væsentlig fejlinformation i regnskabet, herunder

vedrørende udlån og risiko for hvidvask vedrørende omsætningen, men at indklagede ikke har dokumenteret at have tilpasset sin revisionsplan med konkrete handlinger til at adressere de pågældende risici, idet indklagede alene har øget antallet af stikprøver på omsætning og vareforbrug.

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede ved revisionen har konstateret, at fakturaerne ikke er nummereret fortløbende, men at indklagede ikke har dokumenteret at have foretaget specifikke revisionshandling med henblik på at sikre sig omsætningens fuldstændighed, idet indklagede har angivet, at det efter indklagedes opfattelse var tilstrækkeligt at gøre opmærksom på forholdet i revisionsprotokollatet.

For så vidt angår finansielle anlægsaktiver og udlån lægger Revisornævnet til grund, at finansielle anlægsaktiver, som udgør 9.945 tkr. svarende til 69 % af balancesummen, omfatter udlån til udenlandske virksomheder. Revisornævnet lægger videre til grund, at en del af selskabets udlån er sket til selskaber, der fungerede som moderselskaber for CC K/S frem til den 11. februar 2019, og at et af disse selskaber – LL1 [udenlandsk virksomhed] – havde optaget 3 lån på i alt 434 tEUR, som havde overskredet betalingsfristen og ikke var tilbagebetalt på erklæringstidspunktet.

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede i sine arbejds papirer har angivet, at de pågældende lån vil blive indfriet i form af udbytteudbetalinger fra CC K/S, at kontakterne var afstemt, og at det for indklagede blev bekræftet, at der ikke var behov for særlige hensættelser.

Af udskrift fra [udenlandsk 14 myndighed] i [land 14] fremgår imidlertid, at LL1 [udenlandsk virksomhed] blev opløst den 17. april 2018, hvilket ikke fremgik af revisionsdokumentationen.

Revisornævnet finder, at det ikke har været muligt at udlånene til LL1 [udenlandsk virksomhed] ville kunne indfris ved udbyttebetalinger, dels fordi CC K/S ikke har været koncernforbundet med LL1 [udenlandsk virksomhed] siden 11. februar 2019, og dels fordi LL1 [udenlandsk virksomhed] blev opløst den 17. april 2018.

Revisornævnet finder på denne baggrund, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for CC K/S for 2018, idet der ikke er dokumentation for, at der med den fornødne professionelle skepsis er udformet og udført tilstrækkelige revisionshandling, der afspejler de af revisor vurderede forøgede risici for hvidvask vedrørende omsætning samt risiko for misbrug af selskabet, ligesom der ikke er dokumentation for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende revisionen af værdiansættelsen af finansielle anlægsaktiver som grundlag for den afgivne revisionspåtegning.

Klagepunkt g

Det fremgår af erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, at revisor altid skal oplyse, hvis revisor under sit arbejde bliver opmærksom på, at lovgivningen om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale ikke er overholdt, og den pågældende overtrædelse ikke er uvæsentlig.

Revisornævnet lægger til grund, at indklagede i revisionsprotokollatet vedrørende årsregnskabet CC K/S for 2018 har anført, at selskabets fakturaer ikke opfylder bogføringslovens bestemmelser om

fortløbende nummerering, og at det er ledelsens ansvar, at reglerne i bogføringsloven bliver overholdt, men at indklagede ikke i revisionspåtegningen har angivet, at bogføringsloven ikke er overholdt.

Revisornævnet finder, at den anførte overtrædelse af bogføringsloven må anses for væsentlig, og at indklagede ved ikke at angive forholdet i revisionspåtegningen har overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2.

Klagepunkt h

Revisornævnet lægger til grund, at indklagede ved sin planlægning af revisionen af årsrapporten for DD ApS for 2017/2018 har identificeret flere risici for væsentlig fejlinformation og i den forbindelse anført, at der skulle være et særligt fokus på værdiansættelse af ejendomme og tilgodehavender.

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede ikke har tilpasset revisionsplanen med konkrete revisionshandlinger med henblik på at forholde sig til de specifikke risici, som indklagede identificerede i forbindelse med sin planlægning af revisionen.

Revisornævnet finder på denne baggrund, at den af indklagede udførte revisionsplanlægning ikke er tilstrækkelig. Revisornævnet lægger vægt på, at revisor har anvendt en standardrevisionsplan, som ikke er blevet tilpasset til de af indklagede konstaterede risici.

Revisornævnet lægger for så vidt angår investeringsejendomme til grund, at investeringsejendomme udgør 89 % af balancesummen, og at investeringsejendommene er indregnet til dagsværdi. Revisornævnet lægger videre til grund, at en af ejendommene er vurdereret til 10 mio. kr. ved en ekstern valuar, og at der for de øvrige ejendomme foreligger et samlenotat med enkelte kommentarer.

Revisornævnet finder, at indklagede ikke har dokumenteret i tilstrækkelig grad at have forholdt sig til værdiansættelsen, ligesom revisor ikke har dokumenteret at have forholdt sig til, at afledte poster vedrørende investeringsejendomme i årsregnskabet ikke er præsenteret i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Revisornævnet lægger for så vidt angår ”andre tilgodehavender” til grund, at selskabet har foretaget et udlån på 8.4 mio. kr. til en fysisk person, hvilket lån i det seneste regnskabsår er nedskrevet til 6 mio. kr.

Revisornævnet lægger videre til grund, at det af indklagedes arbejds papirer fremgår, at lånet er usikret, men at det pågældende gælds brev bekræftes hvert år, og at lånet er nedskrevet svarende til det beløb, den grund i [by 7], som lånet er givet til, kan indbringe ved et salg.

Revisornævnet finder, at indklagede ikke har dokumenteret i tilstrækkelig grad at have forholdt sig til værdiansættelsen, ligesom revisor ikke har udvist en tilstrækkelig professionel skepsis ved vurderingen af muligheden for indfrielse af lånet ved salg af ejendommen, herunder i lyset af, at lånet er usikret.

Revisornævnet finder herefter, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og god revisorskik, jf. § 16, stk. 1 og 2, ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet for DD ApS for

2017/18, idet der ikke er dokumentation for, at der med den fornødne professionelle skepsis, er udført og udført tilstrækkelige revisionshandlinger og for, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende værdiansættelsen af investeringsejendomme og andre tilgodehavender som grundlag for den afgivne revisionspåtegning.

Klagepunkt i

Revisornævnet lægger til grund, at Revisionsvirksomhed X foretager bogføring for EE ApS to gange om året, og at det af revisionsprotokollater for de seneste 3 år fremgår, at der har været konstateret momsfejl på henholdsvis 698 t.kr. i det indeværende regnskabsår, 926 t.kr. i regnskabsåret 2016/17, og 602 t.kr. i regnskabsåret 2015/16.

Det fremgår af indklagedes sammenfattende revisionsnotat, at selskabets momsangivelser ikke er i overensstemmelse med bogføringen.

Revisornævnet lægger videre til grund, at indklagede ikke i sine arbejdspapirer har taget stilling til, at der skal ske oplysning i revisionspåtegningen om overtrædelser af kildeskatteloven, som ledelsen kan ifalde ansvar for.

Revisornævnet finder, at indklagede ikke har dokumenteret at have taget stilling til, hvorvidt selskabet har overtrådt momslovgivningen og sine indberetnings- og indeholdelsespligter i henhold til kildeskatteloven, således at selskabets ledelse ville kunne ifalde ansvar herfor.

Revisornævnet finder på denne baggrund, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 23, stk. 1, og § 16, stk. 1, samt erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, 2. pkt., ved afgivelse af revisionspåtegning på årsregnskabet EE ApS for 2017/2018, fordi der ikke er dokumentation for at der er taget stilling til, om ledelsen kan ifalde ansvar for overtrædelse af bogføringsloven samt moms- og skattelovgivningen, og idet der i revisionspåtegningen ikke er oplyst om, at ledelsen kan ifalde ansvar for overtrædelse af skattelovgivningen.

Sanktionsfastsættelse

Ved fastsættelsen af bøden lægger Revisornævnet vægt på, at indklagede er fundet skyldig i et større antal klagepunkter vedrørende flere forskellige selskaber og betydelige værdier, ligesom forholdene vedrørende datterselskaberne i særlig grad har krævet, at indklagede skulle udvise agtpågivenhed. På den baggrund pålægges indklagede, registeret revisor Claus Nielsen, i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde på 250.000 kr.,

Thi bestemmes:

Indklagede, registeret revisor Claus Nielsen, pålægges en bøde på 250.000 kr.

Kendelsen offentliggøres, jf. revisorlovens § 47c.

Revisornævnets kendelse kan indbringes for domstolene. I medfør af revisorlovens § 52 b 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